

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Kristi Kirs

PÄRANDI MAKSUSTAMISE REGULATSIOON EESTIS JA TEISTES RIIKIDES: KAS
TULUMAKS KAUDSE PÄRANDIMAKSUNA ON ÕIGUSTATUD?

Magistritöö

Juhendaja
Dotsent Lasse Lehis

Tartu
2015

Sisukord

SISSEJUHATUS	4
1. PÄRANDI MAKSUSTAMISE OLEMUS NING SISU	10
1.1. PÄRANDI MAKSUSTAMISE AJALUGU	10
1.2. PÄRANDI MAKSUSTAMISE VÕIMALUSED	12
1.2.1. Pärandimaks	12
1.2.1.1. Pärandimaksu määrad	13
1.2.2. Muud pärandit koormavad maksud	15
1.2.3. Päritud vara maksustamine võõrandamise hetkel	16
1.3. MAKSUSÜSTEEMI KUJUNDAVAD ÜLDPÕHIMÕTTED	17
1.3.1. SOTSIAALRIIGI PRINTSIIP	20
1.3.2. SEADUSLIKKUSE EHK LEGAALSUSE PÕHIMÕTE	22
1.3.3. ÜHETAOLISE MAKSUSTAMISE PÕHIMÕTE	23
1.3.4. MAKSEVÕIMELISUSE PRINTSIIP	25
1.3.5. ÕIGUSKINDLUS	28
1.4. PÕHISEADUSLIKUD PIIRANGUD MAKSUDE KEHTESTAMISEL	30
1.4.1. Põhiõiguste ja -vabaduste kaitse	31
1.4.1.1. Omandi kaitse	31
1.4.1.2. Perekonna kaitse – põhiseaduse § 27	34
1.5. TULU MÕISTE	37
1.5.1. Tulu mõiste elemendid	38
1.5.2. Tulu teooriad	39
2. PÄRANDVARA MAKSUSTAMISE REGULATSIOON EESTIS JA TEISTES	
PÄRANDIMAKSU MITTERAKENDAVATES RIIKIDES	40
2.1. EESTIS KEHTIV PÄRANDI MAKSUSTAMISE REGULATSIOON	41
2.1.1. Üldreegel tulu maksustamisel	41
2.1.2. Tulumaksuvabastused	42
2.4. PÄRANDVARA MAKSUSTAMISE REGULATSIOON TEISTES RIIKIDES	44
2.4.1. Rootsi	45
2.4.2. Norra	46
2.4.3. Austraalia	48
2.4.4. Kanada	50
3. PROBLEEMID PÄRANDI MAKSUSTAMISE REGULATSIOONIS	53
3.1. KEHTIVA REGULATSIOONI VASTUOLU MAKSUÕIGUSE ÜLDPÕHIMÕTETEGA	54
3.1.1. Soetamismaksumuse mitteamvestamine pärandina saadud vara võõrandamisel	54
3.1.2. Maksuvabastuste üleminek pärijale	58

3.1.3. Juhuslikkuse moment - maksustamise sõltumine vara liigist ning pärandaja käitumisest .	61
3.2. PÄRANDIHOIDJA POOLT VASTU VÕETUD VARA VÕÕRANDAMISE MAKSUSTAMINE	63
3.3. PÄRANDATUD VARA VÕÕRANDAMISEL SAADUD KASU KÄSITLEMINE TULUNA	65
3.4. VÕIMALIKUD LAHENDUSED PÄRITUD VARA MAKSUSTAMISEKS EESTIS	66
3.4.1. Kaudse pärandimaksu kaotamine.....	67
3.4.2. Pärandimaksu kehtestamine lõpetaks vara maksustamise juhuslikkuse alusel.....	72
KOKKUVÕTE	75
INHERITANCE TAXATION IN ESTONIA AND OTHER COUNTRIES: DOES THE INCOME TAX AS QUASI INHERITANCE TAX IS JUSTIFIED? (SUMMARY)	81
KASUTATUD LÜHENDID.....	86
KASUTATUD MATERJALID.....	87
KASUTATUD KIRJANDUS	87
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	90
KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	92
MUUD MATERJALID	93
LISAD.....	97
Tabel 1: Pärandimaksu määrad EL liikmesriikides	97

Sissejuhatus

“Elus ei ole midagi kindlat peale surma ja maksude.”

- Benjamin Franklin¹

Maksud ja maksupoliitika on alati ühiskonnas kirgi küttnud ja vaidlusi tekitanud. Maksuõiguse spetsialist ja vandeadvokaat Kaspar Lind rõhutab, et ehkki tänapäeva õigusriigis on õiglus üks maksustamise olulisemaid tingimusi, tundub maksude puhul õiglusest rääkimine pentsikuna, sest tavakodaniku jaoks on igasugune maks ebaõiglane.²

John Locke käsitluse kohaselt on igasugune sund “kurjast” ning maksustamise õiguse andmine valitsusele autoriseerib valitsuse õiguse viia läbi agressioon oma enda kodanike vastu, keda ta peaks kaitsma. Samas Locke tõdeb, et valitsuse toimimiseks on makse tarvis, kuna vastasel juhul hakkab ühiskonnas valitsema anarhia.³ Tõelise riigi toimimiseks on tarvis vahendeid ning selleks, et kõik ühiskonnaliikmed saaks nautida riigipoolset kaitset, peaksid isikud ise teatud osa oma sissetulekust loovutama.

Minnes tagasi Benjamin Franklini tsitaadi juurde, keskendub käesolev töö just niiöelda “surma maksustamisele”. Töö autorit ajendas pärandi maksustamise teemat uurima isiklik kokkupuude, kuna 2014. aastal tekkis tänu Riigikohtu poolt 12.02.2014 tehtud lahendile võimalus saada tagasi vanaema poolt pärandatud korteri võõrandamistehingult riigile enammakstud tulumaks.⁴

Pärandi maksustamise temaatika ei ole Eestis erilist kõlapinda saavutanud. Põhjuseid selleks võib olla mitmeid. Esiteks tõenäoliselt asjaolu, et valdav enamus inimesi kardavad surmale mõelda, välistades sellega ka automaatselt pärandi maksustamise temaatika. Teiseks on kindlasti suur hulk inimesi, kes peavad end “surematuks” ja surm tundub tulevikuteema, millele pole tarvis mõelda. Kolmas põhjus võib peituda aga tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS)⁵ § 15

¹ Franklin, B. to Le Veillard, M. Philadelphia, 13. November 1789. – Smyth, A. H. Writings of Benjamin Franklin. McMillan, 1907. Available at: http://archive.org/stream/writingsofbenjam10franuoft/writingsofbenjam10franuoft_djvu.txt. (28.04.2015).

² Lind, K. Tulu mõiste. - Juridica, 2003/V, lk 338-339.

³ Epstein, R.A. Taxation in a Lockean World. In Tax Law. - White, P.D. (ed). The International Library of Essays in Law and Legal Theory. Volume I. Dartmouth 1995, p 1.

⁴ RKHKo 12.02.2014, 3-3-1-97-03. Riigikohus jõudis järeldusele, et võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi nagu oleks maksustatud pärandajat, kui too oleks oma eluajal eluaseme võõrandanud. Kuna TuMS § 37 lg 1 annab õiguse soetamismaksumuse mahaarvamiseks müügihinnast, siis läheb kõnealune õigus üle ka pärijale, kuna PärS § 130 lg 1 kohaselt lähevad pärandi vastuvõtmisega pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused. Kuna kohtuotsuseni kehtinud tõlgenduse ja sellele tugineva praktika kohaselt loeti pärandina või kingina saadud vara soetamismaksumuseks null. Vt Lehis, L. Tulumaksuseadus. Komm vlj. Tartu: Casus 2000, lk 668-669.

⁵ Tulumaksuseadus. RT I 1999, 101, 903...RT I, 19.03.2015, 65.

lg 4 p-s 1, mis sätestab, et “tulumaksuga ei maksustata vastuvõetud pärandvara”. Nimetatud sätet peetakse aga ebaõnnestunuks, kuna tekst on ebatäpne ja võib tekitada väärarusaamusi. Tulumaksust on vabastatud pärandvara vastuvõtmine, mitte pärandvara kui selline. Pärandina saadud vara hilisemal võõrandamisel maksustatakse võõrandamisel saadud kasu üldises korras, kui ei esine muid samas paragrahvis sisalduvaid maksuvabastuse aluseid.⁶

Pärandi maksustamise teema ületas Eestis uudiskünnise⁷ pärast Riigikohtu 12.02.2014 otsust asjas 3-3-1-97-13, milles Riigikohus andis mõista, et Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) on aastaid ebaõigesti tõlgendanud TuMS § 38 lg 1, keelates päritud kinnisvara võõrandamisel arvata pärijal müügihinnast maha lisaks riigilõivule ja muudele kuludele ka soetamismaksumus. Tänu nimetatud otsusele said inimesed, kes otsusele eelneva kolme aasta jooksul võõrandasid pärandatud kinnisvara, võimaluse saada riigilt tagasi enammakstud tulumaks. Erialaspetsialistide ringis tõusetas küsimus, kas sama analoogiat peaks rakendama omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamisel. Vähem kui aasta hiljem, 01.01.2015, jõustus tulumaksuseaduse muudatus⁸, millesse viidi sisse “parandus” soetamismaksumuse osas, kuid täielikult käsitlemata jäeti õigusvastaselt võõrandatud ja tagastatud vara maksustamise küsimus.⁹ Ainsaks suunismaterjaliks antud küsimuses jäi maksuameti kodulehel olev pärandatud vara võõrandamisest saadud kasu maksustamise juhend.¹⁰

Probleem ei seisnegi niivõrd regulatsiooni sõnastuse täiendamises või tõlgenduse mitmeti tõlgendamise võimalikkuses, vaid hoopis palju põhimõttelisemas küsimuses: kas sellisel kujul Eestis rakendatav pärandi kaudne maksustamine tulumaksuga on õigustatud ning kooskõlas maksuõiguse üldpõhimõtetega? 16. märtsil 2015 ilmus meedias artikkel pealkirjaga “Rahandusministeerium surus läbi varjatud pärandimaksu?”.¹¹ Artiklis viidatakse asjaolule, et tulumaksuseadusesse sisse viidud muudatus võib olla põhiseadusega vastuolus, kuna sellisel

⁶ Lehis (viide 4), lk 306.

⁷ Kann, L. Riigikohtu otsus annab õiguse tulumaks tagasi küsida. - Eesti Päevaleht 13.02.2014. Arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/riigikohtu-otsus-annab-õiguse-tulumaks-tagasi-kusida?id=67809297>. (28.04.2015); Arumäe. L. Riik on pärandiks saadud kinnisvara müüki aastaid valesti maksustanud. – Postimees 13.02.2014. Arvutivõrgus: <http://majandus24.postimees.ee/2695330/riik-on-parandiks-saadud-kinnisvara-muuki-aastaid-valesti-maksustanud>. (02.05.2015); Lehis, L. Eestis polegi pärandimaksu? – Maksuajak 2014, nr 2. Arvutivõrgus: <http://www.maksuajak.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1492>. (02.05.2015).

⁸ Tulumaksuseadus § 38 lg 1¹ sätestab, et “pärandina saadud vara soetamismaksumuseks loetakse üksnes pärija tehtud kulutused”.

⁹ Õigusvastaselt võõrandatud ja tagastatud vara maksustamise küsimusele viitas kohtuotsusele järgnenud päeval ilmunud artiklis ka advokaat Martin Kruus, kes Maksu- ja Tolliameti vastaspoolle seisis. Vt Arumäe (viide 7).

¹⁰ Eesti Maksu- ja Tolliamet. Päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamine (täiendatud 16.06.2014). Kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=35147>. (28.04.2015). (siin ja edaspidi: MTA juhend).

¹¹ Kann, L. Rahandusministeerium surus läbi varjatud pärandimaksu? – Ärileht 16.03.2015. Arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/rahandusministeerium-surur-labi-varjatud-parandimaksu?id=71005235>. (12.04.2015).

kujul maksustamine kohtleb pärijaid ebavõrdselt. Eesti Maksumaksjate Liidu taotlusel on õiguskantsler asunud teostama kõnealuse seadusesätte põhiseadusele vastavuse kontrolli.

Nii Riigikogu rahanduskomisjoni toleaeagne esimees Rannar Vassiljev kui Eesti Maksumaksjate Liidu juhatuse esimees Lasse Lehis mõlemad nendivad, et enne muutuste tegemist tuleks pärandi maksustamist Eestis tervikuna analüüsida.¹² Kõnealuse töö eesmärgiks on süstemaatilise ja võrdleva meetodi abil analüüsida eri riikide pärandi ja päritud vara võõrandamisest saadud kasu maksustamise regulatsioone, tuua välja vastuolud ja probleemid Eestis hetkel kehtivas regulatsioonis ning pakkuda omalt poolt võimalikud lahendused - kas pärandit üldse peaks maksustama ning kui peaks, siis mis viisil, et tagatud oleks maksumaksjate võrdne ja õiglane kohtlemine.

Euroopas kohaldavad pärast isiku surma makse kaheksateist Euroopa Liidu liikmesriiki, samas on kümme liikmesriiki (Austria, Küpros, Eesti, Läti, Malta, Portugal, Rumeenia, Slovakkia, Rootsi, Tšehhi), mis ei kohalda pärandimaksu.¹³ Maailmamastaabis tasub veel mainida Suurbritanniat, Ameerika Ühendriike, kes rakendavad pärandimaksu ning Austraaliat, Uus-Meremaad, Kanadat ning Norrat, kus pärandimaks on viimase kolmekümne aasta jooksul tühistatud.

Teatud osa riike kohaldab pärandimaksu pärijate suhtes ja sel juhul on maksustatav sündmus pärandi saaja rikastumine (inglise keeles *inheritance tax*). Osa riike kohaldab aga maksu vara põhjal (inglise keeles *estate tax*)¹⁴, see tähendab, et maksustatavaks sündmuseks on vara üleminek. Nendes riikides, kus pärandimaksu ei kohaldata, toimub pärandi maksustamine sageli muude maksueeskirjade raames. Näiteks maksustab Kanada vara väärtuse juurdekasvu (inglise keeles *capital gains*) pärandvara müümisel, Eestis aga tulumaksustatakse pärandvara võõrandamisest saadud kasu, kui tulumaksuseadus ei ole erandit ette näinud (näiteks on tulumaksuvaba omandireformi käigus tagastatud maa esmavõõrandamine pärija poolt või eluaseme võõrandamine, kui pärija kasutas seda oma peamise elukohana jne).

¹² Kann (viide 11).

¹³ European Commission. Cross-Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth. Revised Final Report, October 2014, pp 17-18. (siin ja edaspidi: Cross-Country Review of Taxes); European Commission Staff Working Paper. Non-discriminatory inheritance systems: principles drawn from EU case-law. Brussels, 15.12.2011. SEC (2011), 1488 final (siin ja edaspidi: EC non-discriminatory inheritance systems).

¹⁴ EC non-discriminatory inheritance systems (viide 13). Autori märkus: õiguskirjanduses kasutusel olev mõiste "pärandimaks" hõlmab nii vara kui ka kasusaajate suhtes kohaldatavat maksu. Inglise keeles *estate tax* (vara suhtes kohalduv maks) ja *inheritance tax* (pärandi saajale kohalduv maks). Ehkki Euroopa Liidu institutsioonid oma dokumentides kui ka Euroopa Kohus oma lahendites käsitleb kinkemakse samade kriteeriumide alusel pärandimaksuga, on käesolevas töös kinkemaksudel ja pärandimaksudel erinev tähendus.

Järjest rohkem riike on viimase kümne-kahekümne või rohkema aasta jooksul loobunud pärandimaksu rakendamisest. Näiteks tühistas Kanada pärandimaksu juba 1972. aastal¹⁵, Austraalia 1980-ndate alguses¹⁶, Rootsi 2004. aastal¹⁷, Venemaa 2006. aastal¹⁸ ning Norras ja Tšehhis kehtis pärandimaks kuni 2014. aastani¹⁹. Samas on näiteid riikidest, kus pärandimaks tühistati ning siis kehtestati uuesti – Ameerika Ühendriigid ning Itaalia.²⁰ Alates 2000. aastast, on Euroopa Liidus tühistanud pärandimaksu rakendamise viis liikmesriiki – Austria, Küpros, Tšehhi, Itaalia, Slovakkia. Kaks riiki – Kreeka ja Portugal – asendasid pärandimaksu uue maksuga.²¹ Tendents liigub pärandimaksu tühistamise poole järjest rohkemates riikides, kuna pärandimaksust laekuv maksutulu on väike, samas aga on maksu administreerimiskulud suured.²²

Kui süveneda pärandimaksu kehtestamise põhjendustesse, siis peapõhjusena on erinevates allikates välja toodud jõukuse ümberjagamise funktsioon. Samas on raske tuvastada, kui palju on pärandimaks aidanud jõukust reaalsuses ümber jagada. Kui vaadata Gini indeksit, siis pärandimaksu “lipuriigid” USA ja Suurbritannia on tulu ebavõrdse jaotuse poolest tabeli eesotsas kõrvuti arenguriikidega.²³ Eestis ei ole pärandimaksu kunagi rakendatud. Ehkki 1994. aasta MKS § 5 lg 4 võimaldas kinke- ja pärandimaksu kehtestamist, ei kasutatud seda võimalust ning 2002. aastal vastu võetud maksukorralduse seadus (§ 3 lg 2) ei näe enam ette nimetatud riikliku maksu kehtestamise võimalust. Eesti maksusüsteem on vastuoluline - maksukonkurentsi indeksi²⁴ alusel oleme nr 1 riik maailmas, samas aga ei ole Eesti suutnud pärandi maksustamisel luua ühtset, süsteemset ning õiglast regulatsiooni.

¹⁵ Duff, D. G. The Abolition of Wealth Transfer Taxes: Lessons from Canada, Australia and New Zealand. Pittsburg Tax Review, Volume 3:71, 2005, p 72.

¹⁶ Duff (viide 15), p 72.

¹⁷ Ernst & Young. 2014 Worldwide Inheritance Tax Guide. Sweden. Available at: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list>. (02.03.2014).

¹⁸ Ernst & Young. 2014 Worldwide Inheritance Tax Guide. Russia. Available: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list>. (02.03.2015).

¹⁹ Ernst & Young. 2014 Worldwide Inheritance Tax Guide. Norway. Available at: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list>. (02.03.2015).

²⁰ Cross-Country Review of Taxes (viide 13), pp 220-221.

²¹ Cross-Country Review of Taxes (viide 13), p 18.

²² Commission recommendation regarding relief for double taxation of inheritances. Commission staff working paper. Impact Assessment. Brussels 2011, p 4. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/impact_assessment_en.pdf (27.02.2015). (siin ja edaspidi: EC relief for double taxation)

²³ Gini indeks mõõdab füüsiliste isikute maksujärgset tulu. Mida kõrgem on indeks, seda ebavõrdsemalt on riigis isikute maksujärgne tulu jaotunud. Tulu ideaalse jagunemise korral oleks näitaja null ning täieliku ebavõrdse korral 100. Esikohal on Lesotho indeksiga 63.2, USA on 41. kohal indeksiga 45, Suurbritannia indeks on 38, Eesti on 111-s indeksiga 31.3. Vt CIA World Factbook. Country Comparison. Distribution of Family Income. Available at: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2172rank.html>. (01.02.2015).

²⁴ Tax Foundation. 2014 International Tax Competitiveness Index. Available at: <http://taxfoundation.org/article/2014-international-tax-competitiveness-index> (12.02.2015).

Siiamaani on sisulise vastuseta küsimus, miks omandireformiga tagastatud maa puhul läheb maksuvabastus pärimisel üle, aga eluruumi puhul ei lähe? Samuti tekitab küsitavusi vahetegu eri varaliikide erineval maksustamisel: vallasvara ja eluasemena kasutatud elamu puhul kehtib maksuvabastus, samas aga väärtpaberite võõrandamine ning mitte-eluasemena kasutatud kinnisvara võõrandamine on tulumaksuga maksustatud. Tõusetub küsimus, kas pärandvara võõrandamisest saadav kasu käib üldse klassikalise tulu mõiste alla ning kas pärandi “kaudne” maksustamine tulumaksuga on õiglane ja maksustamise ühetaolisuse printsiibiga kooskõlas?

Püstitatud probleemist lähtudes on magistritöö jaotatud kolmeks peatükiks. Töö esimeses peatükis käsitletakse pärandi maksustamise ajalugu, erinevaid pärandi maksustamise süsteeme maailmas ning tuuakse ülevaade (maksu)õiguse üldpõhimõtetest, mida seadusandja maksude kehtestamisel ja rakendamisel peab silmas pidama, et tagada ühiskonnaliikmete võrdne ja õiglane kohtlemine. Töö teises peatükis analüüsib töö autor Eestis kehtivat pärandi maksustamise regulatsiooni, võrreldes Eesti regulatsiooni teiste riikidega, kus pärandimaks on kas tühistatud või pole kunagi kehtinudki. Võrdlusriikideks on töö mahtu silmas pidades valitud üheksast pärandimaksu mitterakendavast Euroopa Liidu liikmesriigist (lisaks Eestile) üks - Rootsi. Lisaks Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriik Norra ning väljaspool Euroopa õigusruumi Austraalia ja Kanada.

Riikide valikul lähtus töö autor kolmest põhimõttest: esiteks, et kõik analüüsitavad riigid kuuluksid n-ö lääneriikide hulka; teiseks, et valimi hulgas oleks lähinaabreid ning kolmandaks, et võrdlusriikide hulgas oleks nii Mandri-Euroopa õiguse perekonda kui ka üldise õiguse perekonda (*common law*) kuuluvaid riike. Töö kolmandas peatükis tuuakse välja hetkel Eestis kehtiva pärandi maksustamise regulatsiooniga seonduvad probleemid ning võimalikud lahendused olukorra parandamiseks ning õiglasema ja läbipaistvama pärandvara maksustamise süsteemi loomiseks.

Töö kirjutamisel on põhiallikatena kasutatud maksuõiguse spetsialistide teoreetilisi töid, rahvusvaheliste organisatsioonide raporteid ja analüüse, teisest allikatena siseriiklikku ja välisriikide pärimisõigust ning maksustamist puudutavaid regulatsioone ning kohtupraktikat. Eesti õiguskirjanduses on palju analüüsitud eluaseme maksustamise problemaatikat, kuid seni puudub põhjalikum analüüs pärandi maksustamise küsimustes. Lasse Lehis on ainsa Eesti maksuõiguse spetsialistina tõstatanud päevakorda küsimuse pärandi maksustamise

regulatsiooni “lünklikkusest” ning osutanud tähelepanu juhuslikkuse momendile pärandi maksustamisel.²⁵

Käesoleva töö kirjutamisel on peamiseks meetodiks allikate analüüsimisel süsteemne ja analüütiline tõlgendamine. Pärandimaksu olemuse lahtiselgitamisel on kasutatud ajaloolist meetodit. Eri riikide pärandi ja võõrandatud varast saadud kasu maksustamise regulatsioonide analüüsil kasutan kvalitatiivset ja võrdlevat meetodit. Näiteriikide õigusaktide ning maksuameti juhendite analüüsil on lähtutud teksti ja eesmärkide analüüsist ning grammatilisest tõlgendamisest.

Magistritöö hüpoteesi kohaselt on Eestis kehtiv pärandi maksustamise regulatsioon vastuolus maksustamise üldpõhimõtetega. Seadusandja peaks võtma vastu otsuse, kas pärandit käsitletakse üldse tuluna tulumaksuseaduse mõistes ning looma ühtse maksustamise süsteemi, lähtudes pärandatud vara maksustamisel võrdse kohtlemise ja ühetaolise maksustamise põhimõttest.

²⁵ Lehis (viide 7).

1. Pärandi maksustamise olemus ning sisu

1.1. Pärandi maksustamise ajalugu

Benjamin Franklin on öelnud, et “elus ei ole midagi kindlat peale surma ja maksude.”²⁶ On riike, mille maksusüsteemi puhul võib n-ö naljaga pooleks öelda, et ka surm on maksustatud (nn *death tax*). Näiteks maksustatakse pärandimaksuga Suurbritannias, enamikes USA osariikides ja paljudes Euroopa riikides isiku surma korral kogu tema vara (kinnisvara, vallasvara, sularaha, pangaarved, osalused ettevõtetes, väärtpaberid jne)²⁷, mis ületab teatud maksuvabastuse piirmäära. Mida suurem on pärandvara väärtus, seda kõrgem on ka maksumäär. Ameerika Ühendriikides (edaspidi USA) kehtestatud pärandimaksu määrad algavad 18%-st ja maksimummääraks on kehtestatud 40%.²⁸

Kirjanduse andmetel eksisteeris pärandimaks juba pea kolm tuhat aastat tagasi: 700 aastat eKr oli Egiptuses kehtestatud isiku surma korral 10%-ne pärandimaks kinnisvara omaniku vahetusel.²⁹ 1. sajandil pKr kehtestas imperaator Caesar Augustus 5%-se pärandimaksu sõjaväe pensionifondi jaoks, maksu maksmisest olid vabastatud lahkunu lähisugulased – vanemad, vanavanemad, lapsed, lapselapsed. Kuna abikaasade vara oli eraldi, siis ei ole sajaprotsendiliselt selge, kas abikaasad olid maksuvabastusele õigustatud või ei, kuid pigem seda jaatatakse.³⁰ Lisaks olid juba Rooma ajal annetused maksuvabad.³¹

Suurbritannias tutvustati pärandimaksu 1796. aastal ning see oli mõjutatud Prantsuse revolutsiooni vaimust (võrdsus, vendlus, vabadus). Pärandimaksu sisuks oli jõukuse ümberjagamine. See tähendab, et maks pidi kaitsma ühiskonna vaesemat kihti, võttes rikastelt raha maksude näol ära ning jagades selle ülejäänud ühiskonnaliikmete vahel.³² USA-s hakati isiku surma korral vara maksustama 1797. aastal, mil kehtestati esimene Riigilõivu seadus (*Stamp Act*). Pärandimaks ei olnud algselt USA-s püsiva iseloomuga – maksu kasutati sõdade

²⁶ Franklin, B. (viide 1).

²⁷ American Internal Revenue Service. Estate Tax. Available at: <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/Estate-Tax> (12.01.2015).

²⁸ American Internal Revenue Service. Estate Tax rates 2015. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-14-61.pdf> (23.04.2015).

²⁹ Luckey, J. R. A History of Federal Estate, Gift and Generation-skipping Taxes. - Congressional Research Service, 16.03.1995; Eller, M. B. Federal Taxation of Wealth Transfers, 1992-1995. - SOI Bulletin, Winter 1996-97.

³⁰ Dixon, S. Childhood, Class and Kings in the Roman World, Routledge 2001, pp. 205, 213.

³¹ History of Death Tax. Available at: <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/history-of-death-tax1.htm> (02.02.2015).

³² Carter, E. R. New Life for the Death Tax Debate. – Denver University Law Review 2012, Vol 90:1, pp 178-179.

järgselt võlgade tasumiseks. Näiteks 1796. aastal kehtestatud pärandimaks kaotati 1802. aastal. Edaspidi kehtestati pärandimaks samasuguse mustri alusel.³³ 1916. aastal võeti USA-s vastu föderaalne maksukoodeks (*Revenue Act*), millega kehtestati nii tänapäevane tulumaks kui ka pärandimaks: üle 50 000 dollari väärtuses vara maksustati 1%-se maksuga ning maksumäärade ülemmääraks oli 10%, mis kehtestati üle 5 miljoni dollari väärtuses varale.³⁴ Juba aasta hiljem tõsteti pärandimaksu määrasid, et finantseerida I maailmasõjas osalemist ning sõja lõppedes maksu ei kaotatudki. 1941-1970-ndate keskpaigani ulatus maksimaalne maksumäär kuni 77%-ni.³⁵

Pärandi maksustamine on maailmas väga levinud ning on vaid loetud hulk riike, kes on isiku surma korral temast maha jääva vara pärandi maksustamisest vabastanud või pole kõnealust maksu kunagi kehtestanudki.³⁶ Kõrvuti pärandimaksuga rakendatakse enamikes riikides ka kinkemaksu, mille määrad on enamasti identsed pärandimaksumääradega. Kinkemaksu rakendamise kõige olulisemaks põhjuseks on pärandimaksust kõrvalehoidmise tõkestamine.³⁷ Tõepoolest, kui pärandimaksu rakendavates riikides ei oleks kinkemaksu, siis tekib isikul võimalus enne surma vara maksuvabalt pärijatele ära kinkida. Kuna käesolev töö on pühendatud pärandi maksustamisele, siis ei pea töö autor vajalikuks kinkemaksu käsitleda.

Vaadates viimase kümne aasta statistikat, on järjest enam edukaid lääneriike tühistanud pärandimaksu instituudi. Põhjuseid on mitmeid: erinevate autorite sõnul on tegemist "surmamaksuga", mis karistab säästjaid, kahjustab majanduskasvu ning sekkub eraellu sellega, et ei võimalda vanematel on rikkust lastele pärandada.³⁸ Lisaks maksustab ta isikuid topelt – jõukust ja vara kogudes on isikud korra juba makse maksnud.³⁹ Suurbritannia maksuõigust

³³ Robbins, G. Estate Taxes: An Historical Perspective. - The Heritage Foundation, 16.01.2004. Available at: <http://www.heritage.org/research/reports/2004/01/estate-taxes-an-historical-perspective#pgfId-1098851> (12.01.2015).

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Jacobson, D.B., Raub, B.G., Johnson, B.W. The Estate Tax: Ninety Years and Counting. – IRS webpage. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf> (21.03.2015).

³⁶ Näiteks Austraalia, Uus-Meremaa, Austraalia, Kanada, Rootsi, Norra jpt on viimase dekaadi jooksul tühistanud pärandimaksu. Kaimani saared on ainus üksus, kus ei eksisteeri pärandimaksu ei otsesel ega kaudsel viisil. Vt Cayman Islands Government. Taxes. Available at: http://www.gov.ky/portal/page?_pageid=1142,1481212&_dad=portal&_schema=PORTAL (01.05.2015).

³⁷ Lahesoo, K. Pärandimaks maailmas. - Maksumaksjad 2006, nr 5. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=520>. (28.04.2015).

³⁸ Carter (viide 32), pp 191-192; Scheve, K. F. Jr., Stasavage, D. Is the Estate Tax Doomed? – The New York Times, 24.03.2013. Available at: http://opinionator.blogs.nytimes.com/2013/03/24/is-the-estate-tax-doomed/?_r=0 (28.04.2015);

³⁹ Samas aga leiavad paljud autorid, et pärandimaksu rakendamisel ei toimu topeltmaksustamist, kuna maksu subjektideks on eri isikud. Pärandaja elu ajal on tema maksu subjektiks ning pärandimaksu (*inheritance tax*) subjektiks on hoopis pärija. Vt: Vijfeijken, van I. Contours of a Modern Inheritance and Gift Tax. - Kluwer Law International 2006, Vol 34, Issue 3, p 151.

käsitlevas kirjanduses leiab sagedast rõhutamist asjaolu, et riigi tulu pigem kahaneb kui kasvab pärandimaksu toel, kuna inimesed on õppinud väga kiiresti maksukonsultantide abiga oma vara paigutamist planeerima, et pärandimaksust pääseda või maksumäära miinumumi lähedale viia.⁴⁰ Peamise põhjusena on maksust loobunud riigid toonud esile siiski maksu madala efektiivuse ja suured administreerimiskulud.⁴¹

Nagu eelpool mainitud, on pärandi maksustamine küllaltki levinud ning igal riigil on diskretsioon otsustada (põhiseaduslikes piirides – autori märkus), milline maks kehtestada, kui suur on maksumäär ning millisel ajahetkel maks isiku varale määratakse. Kui isiku vara maksustatakse enne pärijatele jagamist, nimetatakse maksu inglise keeles *estate tax*, kui aga maks määratakse pärijatele pärandi vastuvõtmisel nimetatakse maksu inglise keeles *inheritance tax*.⁴² Kuna mõlema maksuga maksustatakse kadunukese vara, siis sageli nimetatakse mõlemat maksu rahvakeeli surmamaksuks (*death tax*).⁴³

Lisaks on pärandi maksustamiseks veel võimalusi. Paljudes riikides ei ole pärandimaksu kehtestatud või on see tühistatud. See aga ei tähenda, et pärandit ei maksustada. Mitmed pärandimaksu mitterakendavad riigid on kehtestanud mõne teist liiki maksu pärandvara koormamiseks või on valinud maksustamiseks hetkeks pärandvara võõrandamise momendi ning sel juhul maksustatakse mitte pärandi vastuvõtmist, vaid hoopis võõrandamisest saadud kasu.

1.2. Pärandi maksustamise võimalused

1.2.1. Pärandimaks

Kõige laiemalt levinumaks on pärandvara maksustamisel pärandimaks (inglise keeles *inheritance tax* või *estate tax* – autori märkus). Inglisekeelses terminoloogias on pärandimaksu tähistamisel kasutusel kaks terminit seetõttu, et ühel juhul maksustatakse pärijat ning teisel juhul on n-ö maksumaksjaks vara ise. Eesti keeles puudub keeleline vahetegu – mõlemat igusmõistet tähistatakse terminiga “pärandimaks”.⁴⁴ Kui on tarvis teha nimetatud maksudel

⁴⁰ Origins of Inheritance Tax. Available at: <http://www.simpsonsissonsandbrooke.co.uk/blog/2012/08/21/the-origins-of-inheritance-tax-and-why-we-pay-it/>. (28.04.2015).

⁴¹ Cross-Country Review of Taxes (viide 13), pp 18-19.

⁴² Eesti keeles tähistatakse mõlemat maksu terminiga “pärandimaks”. Kaspar Lind on ainsa erialaspetsialistina kasutanud mõistet “pärimismaks”. Vt: Lind (viide 2), lk 343.

⁴³ Inheritance Tax. Available at: <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax.htm>. (28.04.2015).

⁴⁴ ESTERM. Pärandimaksu definitsioon: “pärandi pealt tasutav riiklik maks”. Kättesaadav: <http://termin.eki.ee/esterm/>. Autori märkus: eesti keeles on tegelikult võimalik termineid eristada – kuna *estate*

sisulist vahet, lisab töö autor arusaadavuse huvides termini “pärandimaks” järel sulgudes inglisekeelse täpsustuse.

Pärandimaksuga (*estate tax*) maksustatakse isiku vara väärtust tema surma hetkel ning makstakse vara enda arvelt.⁴⁵ Ehk maksu kohaldatakse vara põhjal ning maksustatavaks sündmuseks on vara üleminek. Vara (*estate*) hulka loetakse kogu isiku vara, mis temast pärast surma maha jääb ning ka võlad.⁴⁶ Reeglina määratakse pärandile hooldaja, kelle ülesandeks on esmajärjekorras rahuldada võlausaldajate nõuded, seejärel kaetakse matusekulud ja makstakse lõivud ning muud administratiivsed kulud. Järelejäänud osa kuulub riigi poolt maksustamisele (maksumäära suurus on sõltuvuses vara väärtusest ning pärijate sugulusastmest) ning alles seejärel saavad pärijad kätte neile määratud pärandi.⁴⁷ Pärandimaksu (*estate tax*) rakendavad mõned USA osariigid⁴⁸ ning ehkki Suurbritannias kehtivat pärandimaksu tähistatakse inglise keeles *inheritance tax*, on maksu nimi eksitav, kuna tegelikult maksustatakse vara ennast, mitte üleminekut.

Pärandimaksuga (*inheritance tax*) maksustatakse seda osa varast, mis pärijatele üle läheb ning maksu maksjateks ehk maksu subjektideks on pärijad.⁴⁹ Ehk maksu kohaldatakse pärijate suhtes ja maksustatvaks sündmuseks on pärandi saaja rikastumine.⁵⁰ Maksumäära suurus on lisaks pärandvara väärtusele seotud ka pärandaja - pärija vahelise sugulusastmega ning osades riikides on maksumäär pandud sõltuvusse ka pärija enda varandusliku seisu ja sissetulekuga.

1.2.1.1. Pärandimaksu määrad

Mõlemal maksu puhul varieerub maksumäär ning maksuvaba miinumi piir kardinaalselt riigiti. Näiteks Suurbritannias makstakse pärandimaksu, kui päritud vara (*estate*) väärtus ületab 325 000 inglise naela ning maksumäär on fikseeritud – miinimumpiiri ületav summa maksustatakse 40% maksumääraga. Juhul kui teatud osa pärandaja varast annetatakse heategevuseks, võidakse

tax’i puhul koheldakse maksumaksjana surnud isiku vara ennast, siis võiks selle tõlkida kui “pärandimaks”. *Inheritance tax*’i puhul on maksumaksjaks pärija, kes tasub maksu talle pärandatud osalt – kuna pärijal on valikuvabadus, kas pärand vastu võtta või loobuda ehk ta saab kas pärida või mitte – siis võiks *inheritance tax*’i tähistada terminiga “pärimismaks”.

⁴⁵ Pomerleau, K., Lundeen, A. 2014 International Tax competitive Index – Tax Foundation 15.09.2014, p 32. Available at: http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/TaxFoundation_ITCI_2014.pdf (20.04.2015).

⁴⁶ Vara hulka loetakse: kinnisvara, sularaha, pangaarvetel olev raha, aktsiad, väärtpaberid, elukindlustuspoliisid, vallasasjad (autod, paadid, mööbel, kunstiteosed, personaalsed esemed jms). Vara väärtus saadakse väärtuse hindamise hetkel kehtiva õiglase turuväärtuse alusel. Vt: New World Encyclopedia. Inheritance Tax. Available at: http://www.newworldencyclopedia.org/entry/Inheritance_tax (04.04.2015).

⁴⁷ Non-discriminatory inheritance systems (viide 13).

⁴⁸ Lisaks osariikide poolt rakendatavale pärandimaksule (*inheritance tax*) kuulub pärand veel ka riigi poolt pärandimaksuga (*estate tax*) maksustamisele. Ehk pärand on maksustatud topelt. Vt: Inheritance Tax (viide 46).

⁴⁹ Pomerleau, K., Lundeen, A. (viide 45), pp 32-33.

⁵⁰ Non-discriminatory inheritance systems (viide 13).

rakendada ka madalamat, 36%-st maksumäära.⁵¹ Ameerika Ühendriikides on maksuvaba piirmäär 2015. aastal 5 430 000 dollarit ning maksumäär varieerub alates 18 %-st kuni 40%-ni. Lisaks on pärandimaksust vabastatud heategevuseks annetatud summad ning abikaasale pärandatud osa varast.⁵² Samas aga näiteks Belgias varieerub maksumäär sõltuvalt pärandaja ja pärija vahelisest sugulusastmest, päritud osa suurusest ning piirkonnast Belgias, kus päritakse. Belgia pärandimaksusüsteemis puudub miinimummäär. Esimese ringi pärijate puhul (abikaasa ja lapsed) algab maksumäär 3%-st ning (kehtib pärandile, mille väärtus on kuni 50 000 eurot) ning 500 000 eurot ületava pärandi puhul kehtib 30%-ne määr. Teise ringi pärijate puhul (õed ja vennad) algab maksumäär 20%-st kuni 12 500 euro puhul ning ulatub 65%-ni 250 000 eurot ületavas osas. Kui pärijateks on aga kaugemad sugulased või muud isikud, algab maksumäär 40%-st kuni 50 000 euro puhul ning määr tõuseb kuni 80%-ni 175 000 eurot ületava pärandi puhul.⁵³

Hoolimata kõrgetest maksumääradest moodustab Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi OECD) andmete kohaselt pärandimaksu laekumine ainult 0.6% Belgia siseriiklikust koguproduktist (edaspidi SKP) ning kõigi OECD riikide pärandimaksu tulu vaid 0.1% liitu kuuluvate riikide maksu kogutulust.⁵⁴ USA-s, kust pärandimaksu idee pärit on, ning kus pärandimaksu suurimad toetajad näevad kõnealuse maksu näol jõukuse ümberjagamise funktsiooni ühiskonnas⁵⁵, moodustavad pärandimaksu laekumised vaid 0.1% Ameerika SKP-st.⁵⁶ Pärandimaksu osakaal on maksutulu baasis minimaalne, samas aga võib pärandimaksuga maksumaksjale kaasneda suur maksukoormus. Väikesed maksulaekumised on olulisimaks põhjuseks, miks viimaste aastate jooksul on järjest rohkem riike tühistanud pärandimaksu instituudi. Tõenäoliselt on tegemist kokkusattumusega, ent huvitav on siinjuures fakt, et riigid, kus puudub pärandimaks, on saanud märgatavalt rohkem punkte maksukonkurentsi indeksi järgi, kui need riigid, kus pärandimaks kehtib.⁵⁷ Tegemist on autoripoolse oletusega, et

⁵¹ Autori märkus: heategevuseks annetatud vara on pärandimaksust vabastatud. Vt UK Government Services and Information. Inheritance Tax. Available at: <https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview> (22.02.2015).

⁵² Internal Revenue Service. Estate tax and gifts. Available at: <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Estate-Tax> (05.04.2015).

⁵³ Cross-Country Review of Taxes (viide 13), pp 100-101.

⁵⁴ Pomerleau, K., Lundeen, A. (viide 45), p 33. EL kuuluvate riikide maksu kogutulust moodustavad pärandi- ja kinkemaksud 0.25% ning SKT-st 0,10%. Vt: Cross-Country Review of Taxes (viide 13), pp 6-7.

⁵⁵ Autori märkus: Näiteks on tuliselt toetanud pärandimaksu ideed miljardärid Warren Buffett ja Bill Gates Sr. Buffet leiab, et pärandimaks võimaldab vähendada meritokraatiat ning annab noortele võrdse stardipaku, Gates Sr. aga rõhutab, et pärandimaksu näol saavad inimesed tänada riiki neile antud võimaluste eest. Vt Carter (viide 32), p 176. Vt ka EC relief for double taxation (viide 22), p 3.

⁵⁶ OECD Revenue Statistics. Comparative tables. Available at: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>. (28.04.2015).

⁵⁷ Pomerleau, K., Lundeen, A. (viide 45), p 33.

pärandimaksu rakendavad riigid on ka ülejäänud maksupoliitikas konservatiivsemad ning seetõttu ei ole nende maksusüsteemid tänapäeva ühiskonnas nii konkurentsivõimelised.

1.2.2. Muud pärandit koormavad maksud

Euroopa Komisjon on oma soovitusel loetlenud 18 Euroopa Liidu (edaspidi EL) liikmesriiki, kes ei rakenda pärandimaksu ning lisanud, et osa neist maksustavad pärandit muude maksueeskirjade raames.⁵⁸ Komisjon on soovitusel 2011/856/EU artiklis 2(a) täpsustanud, et pärandimaksuks loetakse hoolimata nimetusest kõiki makse, mida kogutakse riiklikul tasandil isiku surma korral. Loetellu kuuluvad: pärandimaks (*estate tax, inheritance tax*); erinevad vara ülemineku maksud (*transfer tax, transfer duty*); riigilõiv (*stamp duty*); tulumaks (*income tax*) ja vara väärtuse juurdekasvu maks (*capital gains tax*).⁵⁹

Näiteks maksustab Kanada isiku surma korral isikule kuulunud vara väärtuse juurdekasvu. Portugal maksustab päritud varaga sooritatavaid kinnisvaratehinguid 10,8%-se riigilõivuga, mis kuulub maksmisele vara omaniku vahetusel. Maksust on vabastatud pärandaja abikaasa ja alanejad ning ülanevad sugulased. Sarnaselt Portugalile maksustab ka Malta päritud kinnisvara ümberregistreerimisi 5%-se lõivuga kinnisvara väärtusest (*transfer duty*). Maksust on vabastatud pärandaja abikaasa ja lapsed.⁶⁰ Portugali ja Malta lahenduse puhul on tegemist kaudse pärandimaksuga, kuna lõiv rakendub vaid päritud kinnisvara registreerimisel.

Muude pärandit koormavate maksude puhul ei saa mitte igasugust pärandi maksustamist lugeda pärandi koormamiseks. Kanada, Portugali ja Malta näite puhul rakendub spetsiaalne maks, mida rakendatakse vaid pärimisega või isiku surmaga seonduvalt ning on oma sisult erinev klassikalisest pärandimaksust. Kõik kolm riiki on küll tühistanud pärandimaksu, kuid ei ole tegelikkuses täielikult kaotanud pärandi maksustamist ning seetõttu saab rääkida pärandit koormavast muust maksust. Pärandit koormavateks maksudeks ei saa lugeda aga päritud vara võõrandamisest saadud kasu maksustamist näiteks tulumaksuga või väärtuse juurdekasvu maksuga, kui pärandi võõrandamist maksustatakse üldises korras ning pärandi võõrandamise fakt ei too pärijale kaasa suuremat maksukoormust, kui oleks olnud pärandajal endal vara võõrandamisel.

⁵⁸ Non-discriminatory inheritance system (viide 13).

⁵⁹ EC relief for double taxation (viide 22).

⁶⁰ Cross-Country review of Taxes (viide 13), pp 283-286, 331-334, 384-386.

1.2.3. Päritud vara maksustamine võõrandamise hetkel

Üheks võimaluseks on maksustada kasu päritud vara võõrandamisest. Eestis näiteks on tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 683 SE (edaspidi 683 SE) ⁶¹ kohaselt “pärandvarana saadud tulu maksust vabastatud isiku maksevõimelisust arvestades, et pärija ei peaks maksukohustuse täitmiseks pärandvara müüma. Kui aga päritud vara siiski müüakse, ei ole maksuvabastuseks enam põhjust ning saadud kasu maksustatakse tavakorras, samadel tingimustel mistahes viisil omandatud vara võõrandamisest saadud kasuga.” Sarnaselt Eestile, maksustavad ka enamik pärandimaksu mitterakendavaid riike kas vara väärtuse juurdekasvu või päritud vara võõrandamisest saadud kasu.

Vara väärtuse juurdekasvu tegeliku olemusega tuleb olla tähelepanelik. Kuigi vara väärtuse juurdekasvu maks (*capital gains tax*) on maksuliigina olemas (nt rakendab Kanada vara väärtuse juurdekasvu maksu teatud juhtudel – autori märkus), maksustatakse enamikes riikides vara juurdekasvu (*capital gains*) hoopis tulumaksuga. Vara juurdekasv nendes riikides tähendab sama, mida Eestis “kasu vara võõrandamisest” (TuMS § 15 lg 1). Nii nagu TuMS-s sätestatud kasu (§ 37), moodustab vara väärtuse juurdekasvu samuti võõrandamishinna ning ostuhinna vahe. Eraldi mõistet kasutatakse selleks, et eristada vara müügist saadud tulu ettevõtluses kasutatavast “kasumi” mõistest. Vara võõrandamisel võib müügihinnast lisaks soetamismaksumusele maha arvata võõrandamisega soetud kulud. Vara võõrandamisel ettevõtluse käigus on aga kasumist lubatud maha arvata lisaks konkreetse varaobjekti soetamise ja müügiga seotud kuludele ka muud ettevõtlusega seotud kulud.⁶²

Teiseks, vara juurdekasvu käsitletakse justkui eraldi maksuliigina mitmetes astmelise tulumaksuga riikides põhjusel, et välistada vara võõrandamisest saadud kasu maksu progressiooni alt. Kõrgema maksumääraga ei maksustataks mitte ainult kasu, mis saadi vara võõrandamisest, vaid ka kogu ülejäänud tulu kuulub kõrgema maksumääraga

⁶¹ Riigikogu XII koosseisus menetletud tulumaksu muutmise seaduse eelnõu 683 seletuskiri Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/84be0389-0b93-4601-b4ba-6db3fd76047c/Tulumaksuseaduse,-sotsiaalmaksuseaduse-ja-Eesti-Kultuurkapitali-seaduse-muutmise-seadus/> (03.05.2015). (siin ja edaspidi: seletuskiri).

⁶² Lehis, L. Maksuõigus. 3. Täiendatud ja muudetud trükk, Tallinn: Juura 2012, lk 187. Autori märkus: Üldjuhul ollakse erialakirjanduses seisukohal, et vara juurdekasvu eristatakse tulust seetõttu, et vara juurdekasv on juhuslik ning ei ole osa tavapärasest sissetulekust. Freedman, J. Treatment of capital gains and losses. - Essers, P., Rijkers, P. (eds), The Notion of Income from Capital. 2004, Chp 3/I. Available at: <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/EATLPbookdraftcapitalincome.pdf> (28.04.2015).

maksustamisele.⁶³ Maksumaksjat tabaks seeläbi ebaõiglaselt suur maksukohustus. Vältimaks maksumaksja ebaõiglast kohtlemist, maksustatakse kasu küll tulumaksuga, ent kehtestatud on eraldi maksumäär. Näiteks kehtib selline maksustamise põhimõte Norras, kus tulumaks on dualistliku iseloomuga – aktiivset tulu maksustatakse progresseeruva tulumaksumääraga ning kapitalitulu fikseeritud tulumaksumääraga.⁶⁴

Kokkuvõttes saab öelda, et vara võõrandamisest saadud kasu on lisaks pärandimaksuga maksustamisele võimalik maksustada veel kolmel viisil: 1) vara juurdekasvu maksuga (Kanada), 2) iseseisva tulumaksuga kasult vara võõrandamisest (Rootsi, Norra), 3) maksustamine koos muude tuludega (Eesti). Oluline on seejuures silmas pidada, et teise ja kolmanda variandi puhul nimatatakse müügihinnast soetamismaksumuse mahaarvamist küll vara juurdekasvuks, ent oma sisult on see kasu vara võõrandamisest.

1.3. Maksusüsteemi kujundavad üldpõhimõtted

Maksude kehtestamine ja kogumine toimub avalikes huvides. Maksude kehtestamise peaesmärk on riigi või kohaliku omavalitsuse üksuste avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine (fiskaalne eesmärk). Lisaks on maksude kehtestamisel ka kõrvaleesmärgid. Eristatakse majanduspoliitilisi ning sotsiaalpoliitilisi eesmärke.⁶⁵ Lasse Lehis viitab Riigikohtu otsustele 3-4-1-2-98, mis konstateerib, et riiklik maks täidab kahte peamist ülesannet - tagab riigitulu laekumise ja mõjutab maksumaksja tegevust.⁶⁶

Siinkohal on oluline meele pidada, et maksude maksmisel ei liigu ressursid ainult riigile ja valitsejatele, vaid needsamad ressursid liiguvad ka inimeste endi vahel (nt sotsiaaltoetused, maksusoodustused jms – autori märkus).⁶⁷ Belgia maksuõiguse professor Frans Vanistendael ja mitmed teised õigusteadlased on toonitanud, et ehkki maksude kehtestamine ja kogumine toimub avalikes huvides, tuleb maksude kehtestamisel tugevalt silmas pidada legaalsuse põhimõtet – maksusid saab kehtestada vaid siis, kui õiguspäraselt vastuvõetud seadus seda lubab - ehk maksustamisel peab olema tugev õiguslik baas⁶⁸. Ühelt poolt on maksude kogumine

⁶³ Carter (viide 32), p 185.

⁶⁴ Denk, O. Tax reform in Norway: a Focus on Capital Taxation. OECD Economics Department Working Paper No. 950. 03.04.2012. ECO/WKP (2012) 27, p 2. Available at: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP\(2012\)27&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2012)27&docLanguage=En) (02.05.2015).

⁶⁵ Lehis (viide 62), lk 29.

⁶⁶ RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98.

⁶⁷ Christians. A. Fair Taxation as a Basic Human Right. - International Review of Constitutionalism 2009, Volume 9, issue 1, pp 224-225.

⁶⁸ Vanistendael, F. Legal Framework for Taxation. - Thuronyi, V. (ed.) Tax Law Design and Drafting. Volume 1, International Monetary Fund, 1996, p 2. Autori märkus: vastavalt Eesti Vabariigi põhiseaduse §-le 113 sätestab Eestis riiklikud maksud seadus.

vajalik hüvede jaotamiseks ja ühiskonna toimimiseks, teisalt aga piiravad maksud isikute vabadusi. Mitmed autorid on püstitanud küsimuse, kuidas jagada maksukoormus õiglasel viisil maksumaksjate vahel.⁶⁹ Õiguskirjanduses esineb erinevad seisukohti, mis elemente peaks õiglane maksusüsteem sisaldama ning millistel põhimõtetel rajanema.

Õigusfilosoof Gustav Radbruch jagab seisukohta, et maksustamine peaks olema vastavuses õigluse hulga ühiskonnas, vastasel juhul on tulemuseks legitiimsuse kaotus. Ehk siis seadused ja seadusloome on legitiimne juhul, kui on vastavuses õiguse üldprintsiipidega. Radbruchi käsitle kohaselt on õiglus (*justice*) ülimald väärtuseks. Seadused peaksid sisaldama õiglust, isegi kui nad ei ole võimelised seda üllast eesmärki saavutama.⁷⁰

Radbruchi seisukohta jagavad tunnustatud ja autoriteetsed maksuõiguse spetsialistid Klaus Tipke ja Joachim Lang. Ka nende käsitle kohaselt on maksustamise kõige olulisemaks põhimõtteks õigluse printsiip (*principle of justice*), millest tuleb lähtuda.⁷¹ Tipke ja Langi käsitle järgi sisaldab õigluse materiaalne osa just maksusid iseloomustavaid printsiipe: õiguskindlus, võrdsus, erapooletus ja neutraalsus. Frans Vanistendael lisab omalt poolt nimekirja lisaks eelmainitule avaliku kasu, maksevõimelisuse, sissetuleku jaotumise, sotsiaalse kasu ja jaotamise vastavalt vajadusele.⁷²

Eelpool väljatoodud õigusteadlaste seisukohad sisaldavad kõik ühisosana mõistet "õiglus". Maksusüsteem peab olema õiglane ning maksukoormus jaotatud õiglaselt. Õiglus kuulub erinevate autorite loodud põhiseaduse aluspõhimõtete kataloogidesse ning on üheks elemendiks õiguse idee kolmest komponendist.⁷³ Õigusmaailmas on üldtuntud seisukohaks, et õigust

⁶⁹ Gümüs, B. Fairness and taxation of different types of income. Eucotax Winter Course. Tilburg University, 12.06.2014, p 15.

⁷⁰ Radbruch, G. "Rechtsphilosophie, Stuttgart: Koehler, 1975. (viidatud: Gümüs, B. Fairness and taxation of different types of income. Eucotax Winter Course. Tilburg University, 12.06.2014, p 17). Autori märkus: Radbruchi kohaselt koosneb õiglus (*justice*) kolmest elemendist: võrdsusest seaduse ees, eesmärgipärasusest ja õiguskindlusest. *Ibidem*, p 18.

⁷¹ Tipke, K., Lang, J. Steuerrecht, ein systematischer grundriss, Cologne: Otto Schmidt Verlag, 1991. (viidatud: Konigs, B. Principles and standards of transnational taxation. Eucotax Winter Course 2011-2012. Tilburg University, 31.07.2012, p 22)

⁷² Vanistendael, F. Is Fiscal Justice Progressing? - Bulletin for International Taxation, October 2010, p 527.

⁷³ Heinrich Schneideri aluspõhimõtete kataloog sisaldab *expressis verbis* õigluse mõistet. Vt M. Ernits. Põhiseaduse aluspõhimõtted. - Riigikogu Toimetised, 2011, nr 24.; Raul Narits on viidanud, et täiuslik õigluse definitsioon puudub tänase päevani ning vaevast seda kunagi ka leitakse. Õiglus on Naritsa sõnul inimeste koostolu põhiväärtus. Pigem tegeletakse õiguse ja õigluse vaheliste soeste otsimisega ning on jõutud järeldusele, et õiglus ei esita õigusele nõuet "igähele võrdselt", vaid pigem on see nõue "igähele oma". Vt: Narits, R. Õiguse Entsüklopeedia. Tallinn: Juura, 2004, lk 33.

järgitakse vaid juhul, kui see on õiglane.⁷⁴ Õiglane õigus ei ole aga automaatselt sobiv õigus. Raul Narits on viidanud Aristotelese käsitlusele õigluse jaotumisele võrdsustavaks ja jaotavaks. *“Iustitia cernitur in suum cuique tribuendo – õiglust viiakse ellu siis, kui igaüks saab oma.”*⁷⁵ Käesoleva töö mahtu ning eesmärgi silmas pidades ei ole mõistlik pikemalt analüüsida õigluse ideed ennast, küll aga on oluline avada mõiste sisu õiguse üldpõhimõtete kaudu, mis sisalduvad õigluse printsiibis ning omavad puutumust maksuõigusega.

Maksuõiguse üldpõhimõtete käsitluses puudub ühtne katalogiseerimise süsteem. K. Tipke ja J. Langi käsitluse kohaselt on keskseks printsiibiks õiglus, mis koosneb kahest osast – materiaalsest ja formaalsest. Materiaalne osa on just see, milles sisalduvad maksuõigust iseloomustavad põhimõtted nagu õiguskindlus, võrdsus, erapooletus ja neutraalsus. Formaalne pool sisaldab õigusriigi ja legaliteedi põhimõtet. Nimetatud põhimõtetest on omakorda tuletatud sellised olulised maksuõiguse põhimõtted nagu ühetaolise maksustamise põhimõte, maksevõimelisuse põhimõte jt.⁷⁶ Richard Musgrave on lisanud loetellu ka õigluse (*fairness*) ja efektiivsuse.⁷⁷

Eesti erialakirjanduses on eristatud kolme tähtsamat maksuõiguse üldpõhimõtet: 1) legaalsuse põhimõte, 2) ühetaolise maksustamise põhimõte, 3) maksevõimelisuse põhimõte.⁷⁸ Tartu Ülikoolis maksuõiguse õppevahendina kasutusel olevas maksuõiguse õpikus on lisaks nimetatud kolmele põhimõttele lisatud põhiõiguste ja –vabaduste kaitse, mida peaks maksustamisel silmas pidama; proportsionaalsuse põhimõte, õiguskindluse põhimõte ning sotsiaalliigi põhimõte.⁷⁹ Tilburgi Ülikoolis kaitstud magistritöös on Bart Konings, toetudes tunnustatud maksuõiguse spetsialistide poolt väljatoodud põhimõtetele, loonud lausa kolmetasemelise süsteemi:

1. tase: maksustamise üldprintsiibid (õiglus ja võrdsus);
2. tase: rahvusvahelise maksustamise muutumatud printsiibid (maksu õiglus [*equity*] ja maksu efektiivsus);

⁷⁴ Gustav Radbruchi õigusfilosoofias on õiguse käsitlemisel õiglus kesksel kohal. Tema käsitluse kohaselt puudub teadlikult õiglustahet eiravatel seadustel kehtivus. Rahvas ei ole kohustatud sellistele seadustele kuuletuma. Vt. Radbruch. G. Viis minutit Õigusfilosoofiat. *Juridica* 2002/VIII, lk 514-515.

⁷⁵ Narits, R. Õiguse entsüklopeedia. Tallinn: Juura, 2004, lk 34.

⁷⁶ Konings, B. Principles and standards of transnational taxation. Eucotax Winter Course 2011-2012. Tilburg University, 31.07.2012, pp 23-29.

⁷⁷ Musgrave, R. Criteria for Foreign Tax Credit. In *Taxations and Operations Abroad*. Symposium, 1960, p 83.

⁷⁸ Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. - *Juridica*, 1999, nr 5, lk 239-253.

⁷⁹ Lehis (viide 62), lk 56-75.

3.tase: üldiselt aktsepteeritud spetsiifilised maksuprintsiibid (maksevõimelisuse printsiip ja tuluallika printsiip).⁸⁰

Koningsi süsteem on loodud, pidades silmas õiguse püramiidi – vundamendiks on õiguse üldprintsiibid, millest tuletatakse omakorda maksuõigust puudutavad põhimõtted, mis omakorda annavad raami täpsustavatele põhimõtetele.

Käesolevas töös on maksuõiguse üldpõhimõtete esitamisel lähtunud üldiselt üksikule liikumise põhimõttest, see tähendab, et kõigepealt on esitatud põhiseaduses sisalduvad maksustamisega seonduvad üldprintsiibid ning seejärel spetsiifilised maksustamise põhimõtted, mis tulenevad põhiseaduse üldprintsiipidest. Töö autor peab vajalikuks tuua eraldi välja põhiseadusest tulenevad piirangud maksude kehtestamisel, mille silmaspidamine on vajalik, tagamaks õiglane maksustamine.

1.3.1. Sotsiaalse riigi printsiip

On üldteada, et inimkonna jaoks vajalikud ressursid on teatavas osas alati piiratud ning ühiskonnal tuleb nende jagamiseks teha valikuid. Sotsiaalse riigiluse põhimõtte kohustab avalikku võimu tagama kõigile inimestele inimväärse kohtlemise, et rahuldada nende sotsiaalseid vajadusi, mis omakorda eeldab ühiskondliku solidaarsuse tunnustamist ja järgimist.⁸¹ Riik peab maksude abil jagama ühiskonna rikkusi ümber.⁸²

Sotsiaalse riigi aluspõhimõtte sisuks on lühidalt, et riik ei tohi oma kodanikku hätta jätta. Riik peab hoolitsema nende kodanike eest, kes ei suuda endale ise elatist teenida, ja tagama ka neile äraelamise.⁸³ Ehk siis riigile on pandud ühelt poolt kohustus tagada ühiskonnas hüvede jagunemine kõikide liikmete vahel ning teisalt kohustus koguda vahendid nende jaotavate hüvede tagamiseks. Sotsiaalsemad käsitlused aga näevad avaliku võimu rolli enamas: tagada tuleb inimväärne elatusstandard, mis võimaldab isikul ühiskondlikust elust täiel määral osa võtta ning luua parimad võimalused isiku eneseteostuseks.⁸⁴

⁸⁰ Konings, (viide 76), pp 23-43.

⁸¹ Maruste, R. Konstitutsionalism ja põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 122-123

⁸² Lehis (viide 62), lk 30.

⁸³ Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm vlj. §10 komm, p 3.2. Arvutivõrgus: www.pohiseadus.ee. (02.02.2015), (siin ja edaspidi PS kommentaarid).

⁸⁴ Saaremäel-Stoilov, K. Sotsiaalse riigi põhimõtte elementide kaitse Eesti Vabariigi põhiseaduslikkuse järelevalve praktikas. Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=929> (28.04.2015).

Üheks viisiks jaotatavate hüvede kogumise tagamiseks saab riik kasutada maksuõiguslikku regulatsiooni. Pärandimaksu kehtestamise üheks põhjenduseks oli jõukuse ümberjagamise vajadus ühiskonnaliikmete vahel.⁸⁵ Ehk piltlikult lähtuti *robinhoodilikust* põhimõttest: võtta rikastelt ja jagada vaestele. Põhjenduste kohaselt on see vajalik, et vältida jõukuse ja seeläbi ka võimu kumuleerumist väga väikese protsendi isikute kätte.⁸⁶ Pärandimaksu kehtestamise eesmärk ei ole seega niivõrd fiskaalne⁸⁷, vaid pigem teenib pärandimaks sotsiaalpoliitilist ja majanduspoliitilist eesmärki. Samas seab töö autor siinkohal kahtluse alla pärandimaksu sotsiaalpoliitiliselt õilsa eesmärgi, kuna OECD andmetel moodustab kogutud pärandimaks keskmiselt 0.1% OECD riikide keskmisest maksu kogutulust.⁸⁸

Eesti põhiseaduses (edaspidi PS) ei ole *expressis verbis* kirjas, et Eesti on sotsiaalriik. Ent PS § 10 tekstis olev viide põhimõttele, et “isikute põhiõigused, – vabadused ja kohustused peavad vastama inimväärikuse ning sotsiaalse ja demokraatliku õigusriigi põhimõtetele”, annavad selge signaali, et Eesti on sotsiaalriik ning Eestis rakendatakse sotsiaalriigile kehtivaid põhimõtteid.

Siinkohal võib tekkida vastuolu PS §-ga 12, mis sätestab, et “kõik on seaduse ees võrdsed. Kedagi ei tohi diskrimineerida rahvuse, rassi, nahavärvuse, soo, keele, päritolu, usutunnistuse, poliitiliste või muude veendumuste, samuti varalise ja sotsiaalse seisundi või muude asjaolude tõttu.” Paragrahvi esimese lause kehtestab kõikide võrdsuse. Teine lause keelab diskrimineerimise eristumise tõttu ehk annab suunise n-ö erinevate inimeste ühetaoliseks, võrdseks kohtlemiseks.

Sätte grammatiline tõlgendamine on ebapiisav ning võib juhtuda, et seaduse ees võrdsust nõudev säte looks hoopiski ebavõrdsust. Endine Euroopa Inimõiguste Kohtu (edasidi EIK) kohtunik Rait Maruste rõhutab, et mitte kõik ühiskonnaliikmed tulenevalt oma vanusest,

⁸⁵ H. Simonsi teooria kohaselt on see kõikide maksude kehtestamise põhjuseks. Vt Dodge, J.M. Deconstructing Haig-Simons income and deconstructing it as objective ability-to-pay income. – FSU College of Law, Public Law Research Paper No. 595, 2012, pp 4-5.

⁸⁶ Lahesoo (viide 37). Autori märkus: seitsmes OECD riigis läbiviidud uuringu andmetel kuulub 10%-le kõige rikkamatest majapidamistest 40% (Itaalia) - 70% (USA) riigi kogurikkusest. Allikas: Joumard, I., Pisu, M., Bloch, D. Tackling income inequality: the role of taxes and transfers. - OECD Journal. 2012, p 20. Available at: <http://www.oecd.org/economy/growth/tackling-income-inequality-the-role-of-taxes-and-transfers.pdf> (02.05.2015).

⁸⁷ Maksude kehtestamise peaesmärgiks on riigi avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks vajaliku raha saamine (fiskaalne eesmärk). Vt Lehis (viide 62), lk 29.

⁸⁸ Kõige kõrgem on maksutulu protsent OECD riikidest Belgias, kus see moodustab 0.6% kogu maksutulust (seejuures on pärandimaksu maksimummääraks Belgias 80%). Allikas: Organization for Economic Cooperation and Development, OECD. StatExtracts, revenue Statistics – OECD Member Countries. Available at: <http://stats.oecd.org>. (28.04.); Vt Lehis (viide 62), lk 74. Lehise sõnul täidavad sotsiaalse ümberjaotuse eesmärgi kõige enam progresseeruv tulumaks, üldine omandimaks ning kinke-ja pärandimaks.

tervislikust seisundist, soolistest funktsioonidest jms ei ole võrdsel määral võimelised ise endale inimväärsed tingimusi tagama ja inimväärsel elu kindlustama. Tema sõnul peab riik sekkuma ja sellise hoolitsuse osaliselt või täielikult enda kanda võtma. Seega seaduse ees võrdsuse printsiip siin ei tööta, sest see laieneb ainult neile, kes on võrdsetes tingimustes.⁸⁹

Lisaks tasub tähelepanu juhtida, et Eesti on ratifitseerinud 1948. aastal vastu võetud ÜRO inimõiguste ülddeklaratsiooni⁹⁰. Nimetatud dokumendi artikkel 22 kohaselt on “igal inimesel kui ka ühiskonna liikmel on õigus sotsiaalsele kindlustatusele ja tema väärikuse säilitamiseks ning tema isiksuse vabaks arenemiseks vajalike õiguste teostamisele majanduslikul, sotsiaalsel ja kultuuri alal rahvuslike jõupingutustega ja rahvusvahelise koostöö kaudu ning vastavalt iga riigi struktuurile ja vahenditele.” Deklaratsiooni artikkel 25 täpsustab sotsiaalse toe sisu: “igal inimesel on õigus sellisele elatustasemele, sealhulgas toit, riietus, korter, arstiabi ja vajalik sotsiaalne teenindamine, mis on nõutav tema enda ja perekonna tervise ja heaolu hoidmiseks, ja õigus kindlustatusele tööpuuduse, haiguse, invaliidsuse, lehestumise ja vanaduse saabumise korral või mõnel muul elatusvahenditest ilmajäämise juhul inimestest endast olenemata põhjustel.”⁹¹

Kokkuvõtlikult võib öelda, et isegi kui Eesti põhiseadusest ei oleks sotsiaaliigi printsiip tuletatav, võib Eestit siiski sotsiaaliigiks pidada, kuna Eesti poolt ratifitseeritud lepingutes - ÜRO inimõiguste ülddeklaratsioonis, Euroopa Inimõiguste Hartas⁹² ning Majanduslike, sotsiaalsete ja kultuurialaste õiguste rahvusvahelises paktis⁹³ - sätestatud sotsiaaliigi põhimõtted on Eestile siduva toimega.

1.3.2. Seaduslikkuse ehk legaalsuse põhimõte

Maksuõiguse olulisemaks printsiibiks on maksude põhinemine seadusel. Mitte ühtegi maksu ei või ilma riigivõimu volituseta koguda.⁹⁴ PS § 3 esimene lause sätestab: “Riigivõimu teostatakse üksnes põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel.” PS kommentaaride kohaselt sätestab PS § 3 lg 1 esimene lause seaduslikkuse ehk legaalsuse põhimõtte.⁹⁵ Seadusandlus kuulub riigivõimu põhiülesannete hulka, sealhulgas ka maksusid puudutav seadusloome.

⁸⁹ Maruste (viide 81), lk 122.

⁹⁰ ÜRO Inimõiguste ülddeklaratsioon (1948). Arvutivõrgus: <http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Pages/Language.aspx?LangID=est> (03.04.2015).

⁹¹ ÜRO Inimõiguste ülddeklaratsioon (viide 90).

⁹² European Convention on Human Rights. Available at: http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ENG.pdf (28.04.2015).

⁹³ Majanduslike, sotsiaalsete ja kultuurialaste õiguste pakt. RT II 1993, 10, 13. Kättesaadav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/23981> (28.04.2015).

⁹⁴ Vanistendael (viide 68), p 2.

⁹⁵ Põhiseaduse kommentaarid (viide 83) § 3 p 1. Autori märkus: legaalsust ja seaduslikkust kasutatakse tänapäeval erialakirjanduses sünonüümidenä. Vt PS kommentaarid § 3 p 2.

Vastavalt PS §-le 113 sätestab Eestis riiklikud maksud seadus. Maksuliigid, maksude kogumise, maksumaksjate õigused ja kohustused kehtestab Eestis maksukorralduse seadus. Eestis kuulub seega riiklike maksude kehtestamine Riigikogu ainupädevusse. Seaduse reservatsiooni klausel ei välista aga valitsuse ja ministrite õigust anda volituste piires maksuseaduse rakendamiseks määrusi.⁹⁶ MKS § 3 lg-s 2 toodud maksude loetelu on ammendav. Seega kui seadusandja sooviks näiteks hakata maksustama päritud vara pärandimaksuga, on tarvis uue maksu kehtestamiseks eelnevalt muuta maksukorralduse seadust.

1.3.3. Ühetaolise maksustamise põhimõte

Nii nagu sotsiaalse riigi põhimõttegi, ei ole ka ühetaolise maksustamise põhimõtet *expressis verbis* Eesti põhiseaduses kirjas.⁹⁷ Ühetaolise maksustamise põhimõte tuleneb Eesti Vabariigi PS §-st 12, mis sätestab üldise võrduspõhimõtte ja diskrimineerimiskeelu: “Kõik on seaduse ees võrdsed. Kedagi ei tohi diskrimineerida rahvuse, rassi, nahavärvuse, soo, keele, päritolu, usutunnistuse, poliitiliste või muude veendumuste, samuti varalise ja sotsiaalse seisundi või muude asjaolude tõttu.” Siinkohal on oluline meeles pidada, et võrduse nõue ei tähenda totaalse võrdustamise nõuet.⁹⁸ Ühetaolise maksustamise printsiibi kohaselt tuleb kõiki isikuid sarnastes situatsioonides kohelda sarnaselt. See nõuab, et sarnastes tingimustes asuvad ja võrdset tulu saavad maksumaksjad peavad maksma sama suurt maksu, olenemata tuluallikast või muudest faktoritest.⁹⁹ Ehk võrreldavas olukorras olevaid isikuid tuleb kohelda võrdselt, mis tähendab, et kõiki maksumaksjaid maksustatakse nende maksevõimest lähtuvalt.¹⁰⁰ Sellist käsitlust – sarnane kohtlemine sarnastes tingimustes - nimetatakse horisontaalseks võrdsuseks (*horizontal equity*).¹⁰¹

Ühetaolise maksustamise printsiibi sõnastus tõstatas küsimuse, et kui võrreldavates olukordades isikuid tuleb kohelda võrdselt, siis kuidas peab kohtlema isikuid, kes ei ole võrdses situatsioonis? Traditsioonilise võrdusprintsiibi definitsiooni kohaselt tuleb ühesuguseid juhtumeid kohelda ühtemoodi ning erinevaid juhtumeid erinevalt.¹⁰² Siinkohal on oluline

⁹⁶ Lehis (viide 62), lk 57.

⁹⁷ Autori märkus: Lasse Lehis viitab, et on riike, mille põhiseaduses on spetsiaalselt ära nimetatud võrdse kohtlemise põhimõtte maksustamisel. Näiteks Luksemburgi põhiseaduse kohaselt ei tohi maksustamisel olla privileege, maksusoodustusi võib anda ainult seadusega. Hispaania põhiseadus nõuab, et maksusüsteem peab olema õiglane ning rajanema võrdsusel ja progressioonil. Vt Lehis (viide 62), lk 59.

⁹⁸ Lehis (viide 62), lk 59.

⁹⁹ Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning – mõistetest. - Juridica, 1998, nr 3, lk 124-128.

¹⁰⁰ Lehis (viide 62), lk 60.

¹⁰¹ Holmes, K. The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis. Doctoral Series, Volume 1, IBFD Publications 2000, pp 19-20.

¹⁰² Christians (viide 67), pp 219-220.

juhtida tähelepanu asjaolule, et üldjuhul on võrdsusprintsip sönastatud alati võrdse kohtlemise nõude võtmes, suunis ebavõrdses olukorras olevate isikute kohtlemise kohta puudub. Seetõttu nimetatakse võrdsusprintsipi sageli formaalseks ja sisutühjaks kontseptsiooniks. Sättele sisu andmiseks on tarvis selgitada seda läbi sätte eesmärgi ning oluline on vaadata, kui suures ulatuses lubavad riigid oma seadustes isikute eristamist isikute erineva seisundi tõttu.¹⁰³

Võrdsuspõhimõte on jaotatav formaalseks ning materiaalseks võrdsuseks. Formaalne võrdsus tähendab võrdsust seaduse ees. Nagu eelpool mainitud, ei anna formaalne võrdsus mingisugust informatsiooni, millised olukorrad on võrdsed ning millised ebavõrdsed. Just materiaalne eristus annab võrdsuspõhimõttele sisu. Seadusandjale on antud diskretsioon otsustamaks, millised olukorrad on võrdselt koheldavad ning millised mitte.¹⁰⁴ Seadusandja diskretsioon ei ole aga piiramatu. Seetõttu on oluline tuua välja piirangud, mida tuleb seadusandjal silmas pidada olukordade hindamisel.

1.3.3.1. Piirangud seadusandjale

Seadusandja otsustusõigus on seotud konstitutsiooniliste piirangutega. Enamike riikide põhiseadused sisaldavad diskrimineerimiskeeldu. See keeld aga varieerub jurisdiktsiooniti, sisaldades ühisosana vaid diskrimineerimiskeeldu etnilise, religioosse kuuluvuse ja soo järgi.¹⁰⁵ Eesti PS § 12 teine lause sisaldab diskrimineerimiskeeldu ka varalise ning sotsiaalse seisundi tõttu. Seega saab järeldada, et ebavõrdses olukorras olevaid isikuid ei tohi ebavõrdselt kohelda. Sellisel juhul aga rikuksid enamik pärandimaksu rakendavaid riike võrdsuspõhimõtet, kuna valdavalt toimub pärandi maksustamine rikkuse ümberjaotamise eesmärgil, mis sisuliselt tähendab, et mida rikkam isik on, seda rohkem ta maksab.

¹⁰³ Gümüs (viide 69), p 18.; Vanistendael (viide 68), p 5.; Berge van den, J.W. Equality: Applying the Principle of Non-discrimination (Art 14 ECHR, Art 26 ICCPR) in Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation. The struggle for equality in European Tax Law. Kluwer Law International, Den Haag: 2003, p 56. Autori märkus: B. Gümüs tugineb võrdsuspõhimõtte sisu lahtiselgitamisel õigusfilosoof G. Radbruchi õigluse teooriale, mis koosneb kolmest elemendist: võrdsus, eesmärgipärasus ja õiguskindlus. Gümüs selgitab, et võrdsuspõhimõtte saab sisu just täna teisele õigluse elemendile: eesmärgipärasusele. Eesmärgipärasuse põhimõte on see, mis määrab, milliseid juhtumeid tuleb kohelda võrdsena ja milliseid mitte. F. Vanistendael nõustub, et ilma selgituseta ei ole võrdsuspõhimõttel sisu, ent tema teooria kohaselt tuleb vaadata, kas lubab isikute eristamist, diskrimineerimist erisuste alusel ja kui lubab, siis mis ulatuses. Vt Vanistendael (viide 68), p 5; J.W. van den Berge seisukoht sisaldab mõlema eelmainitud autori seisukohti: van den Berge leiab, et kui on olemas objektiivne ja mõistlik põhjendus ebavõrdses kohtlemiseks, siis tavapäraselt keelatud diskrimineerimine erisuste alusel ei kohaldu nendes olukordades. Vt Berge van den (viide 103), p 56. On autoreid, kes on seisukohal, et võrdsuse ja mitte-diskrimineerimise printsiipi eristab üksteisest vaid terminoloogiline vahe ning mõlemat peaks tõlgendama ühtemoodi (sarnane olukord - sarnane kohtlemine, erinev olukord - erinev kohtlemine). Vt. Wilde de, M.F. Some thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in Globalizing Economy. Intertax 2010, Volume 38, Issue 5, p 287.

¹⁰⁴ Happe, R.H. Drie beginselen van fiscal rechtsbescherming, Deventer: Kluwer 1996, p 290. (viidatud: Gümüs, B. Fairness and taxation of different types of income. Eucotax Winter Course. Tilburg University, 12.06.2014, p 21).

¹⁰⁵ Vanistendael (viide 68), p 5.

Nii nagu võrdsustamispõhimõtte ei tähenda totaalse võrdsustamise nõuet, ei tähenda ka diskrimineerimiskeeld totaalse eristamise keelamist. Teatud alustel on diskrimineerimine siiski lubatud. Ebavõrdsel kohtlemisel peab olema kindel eesmärk ning selle eesmärgi saavutamiseks peab olema ratsionaalne alus.¹⁰⁶ Näitena on tunnustatud õigusteadlane ja maksuõiguse spetsialist Victor Thuronyi esile tõstnud progresseeruva maksusüsteemi, mis tema sõnul ei riku võrdsuspõhimõtet, hoolimata sellest, et erineva sissetulekuga isikuid maksustatakse erineva maksumääraga. Kuna isiku sissetuleku kasvades paraneb ka tema maksevõime, siis on ratsionaalne alus maksustamiseks olemas.¹⁰⁷ Kirjanduses käsitletakse ebavõrdses olukorras olevate isikute ebavõrdset kohtlemist vertikaalse võrdsusprintsibiina.¹⁰⁸

Kokkuvõtvalt võib öelda, et ehkki alguspunktina on õige väita, et kõikidel maksumaksjatel on võrdsed õigused ja kohustused, siis juhul kui erinev kohtlemine on põhjendatud ning omab eesmärki, on ebavõrdne kohtlemine lubatud. Seega on seaduslik ja õiglane, et eri sissetulekuga inimestele on kehtestatud erinevad maksumäärad. Kehtib Aristotelese õigluse mõõdupuu: “Õiglust viiakse ellu siis, kui igaüks saab oma.”¹⁰⁹ Samas aga on oht, et seadusandja võib tänu laiale otsustusõiglusele maksumaksjate käitumise reguleerimisel minna vastuollu võrdsuspõhimõtte poolt esitatud nõuetega. Seepärast on võrdsuspõhimõttest tuletatud maksevõimelisuse printsibi põhimõtte, mis annab tegeliku sisu ja raamistiku võrdsele kohtlemisele maksustamisel.

1.3.4. Maksevõimelisuse printsip

Maksuõiguses väljendub võrdsuspõhimõtte maksevõimelisuse põhimõtte (inglise keeles *ability-to-pay-principle*) kaudu.¹¹⁰ Viimati mainitud põhimõtet peetakse üheks olulisemaks ja fundamentaalsemaks õiglase maksustamise printsibiiks.¹¹¹ Maksusüsteem peab olema õiglane ning maksumaksjad kandma võrdset kohustust riigi ülalpidamise eest.¹¹² Võrdse kohutuse all peetakse silmas võrdsuspõhimõttest tulenevat horisontaalset ja vertikaalset võrdsust. Lihtsustatult tähendab maksevõimelisuse põhimõtte, et iga kodanik on kohustatud hoolitsema

¹⁰⁶ RKPJK on seisukohal, et kui on olemas mõistlik ja asjakohane põhjus, on ebavõrdne kohtlemine seadusloomes põhjendatud. Vt RKPJKo 01.10.2007, 3-4-1-14-07, p 13 ja RKPJKo 03.04.2002, 3-4-1-2-02, p 17.

¹⁰⁷ Vanistendael (viide 68), p 5.

¹⁰⁸ Holmes (viide 101), pp 19-20.

¹⁰⁹ Narits (viide 75), lk 34.

¹¹⁰ Gümüs (viide 69), p 27.

¹¹¹ Lehis (viide 78), lk 250. Autori märkus: maksevõimelisuse printsip omab keskset kohta just õiglase tulumaksustamise seisukohalt. Vt lähemalt Konings (viide 76), lk 24.

¹¹² Uustalu (viide 99), lk 124-128.

riigi heaolu ja käekäigu eest vastavalt oma võimetele.¹¹³ Kui pärast Prantsuse revolutsiooni maksustati uksi ja aknaid, kuna väidetavalt olid need isikute maksevõimelisuse näitajateks, siis tänapäeval käsitletakse maksevõime näitajatenä isikute tulu, tarbimist või omandatud vara.¹¹⁴

Maksevõimelisuse põhimõte oli kirjas juba Prantsuse 1789. aasta “Inimese ja kodaniku õiguste deklaratsiooni” artiklis 13, mille kohaselt “on üldine maks vajalik, toetamaks avalikku julgeolekut ning administreerimiskulusid, maksu kehtestamine peab lähtuma kõikide kodanike maksevõimest.”¹¹⁵ Juba aastakümneid enne Prantsuse revolutsiooni rõhutas filosoof ja maajandusteadlane Adam Smith maksevõimelisuse põhimõtte olulisust. Tema seisukohast oli oluline jaotada maksukoormus maksumaksjate vahel mitte võrdselt, vaid õiglaselt – isikud pidid panustama riigikassasse oma maksevõimest lähtuvalt.¹¹⁶

Tänapäeval on maksevõimelisuse põhimõte *expressis verbis* kirjas nii mitme riigi põhiseaduses. Ülejäänud riigid tulevad selle põhimõtte üldise võrdsuspõhimõtte klauslist.¹¹⁷ Eesti kuulub nende riikide hulka, mille konstitutsioonis pole otsesõnu maksevõimelisuse põhimõtet kajastatud. Nagu eelpool mainitud, sisaldab PS § 12 lg 1 esimene lause klassikalist sõnastust “kõik on seaduse ees võrdsed.” Sõnastus väljendab seega võrdsust õiguse kohaldamisel. See tähendab, et kehtivaid seadusi rakendatakse kõikidele kodanikele ühtemoodi. Maksevõimelisuse põhimõtte sisuks on, et isik panustab riigikassasse vastavalt oma võimetele. Kui kõiki isikuid maksustatakse ühtemoodi, siis tekitab see ebavõrdsust, kuna ebavõrdses olukorras olevate isikute kohtlemine võrdsetel alustel viib ebavõrdse tulemuseni. Seetõttu on oluline tuvastada, kas PS § 12 hõlmab endas ka õigusloome võrdsust. Õigusloome võrdsus nõuab, et ka oma sisult kohtleksid seadused kõiki kodanikke ühte moodi.¹¹⁸

Eesti õiguskirjanduses ja kohtupraktikas ollakse seisukohal, et maksevõimelisuse põhimõte on tuletatav PS §-st 12, mis sätestab võrdsuspõhiõiguse.¹¹⁹ R. Alexy põhjendab õigusloome võrduse tulenemist läbi § 12 lg 1 seotuse PS §-ga 14. Alexy ütleb, et “kui eitada, et § 12 lg 1 sisaldab endas õigusloome võrduse nõuet, seoks nimetatud säte kolmest riigivõimust vaid

¹¹³ Lehis (viide 62), lk 62.

¹¹⁴ Lind, K. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – Juridica, 2008/IV, lk 250. Vt lisaks Lehis (viide 78), lk 249-250.

¹¹⁵ Declaration of the Rights of Man and of the Citizen, August 1789. Available at: <http://historyguide.org/intellect/declaration.html> (01.05.2015).

¹¹⁶ Gümüs (viide 69), pp 24-25.

¹¹⁷ Lehis (viide 62), lk 62.

¹¹⁸ Alexy, R. Põhiõigused Eesti Põhiseaduses. Justiitsministeeriumi põhiseaduse juriidilise ekspertiisi komisjon, 1997, lk 67. Arvutivõrgus: http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/prof_robert_alexyn_pohioigused_eesti_pohiseaduses.pdf (28.04.2015).

¹¹⁹ Lind (viide 114), lk 251; Lehis (viide 62), lk 62.

täidesaatvat- ja kohtuvõimu, kuna õiguse kohaldamise nõue ei saa oma definitsiooniga seadusandjat siduda.”¹²⁰ Teise pooltargumendina toob Alexy välja, et “võrdsus on vabaduse kõrval üks liberaalse riigi põhiväärtustest ning seda väärtust tuleb järgida õiguses igal pool, seega ka õigusloomes.”¹²¹

Samal seisukohal on ka Riigikohus. RKÜK on 17. märtsi 2003 otsuses asjas nr 3-1-2-10-02¹²² öelnud, et “PS § 12 lg 1 esimest lauset tuleb tõlgendada ka õigusloome võrdsuse tähenduses. Õigusloome võrdsus nõuab üldjuhul, et seadused ka sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi.” Eelpool kirjutatu valguses nõustub töö autor Kaspar Lind’i järeldusega, et Riigikohtu lahendi 3-1-2-10-02 tõlgendus tähendab, et seadused peavad maksukoormuse jagama võrdselt, arvestades isikute majanduslikke näitajaid ehk nende maksevõimet.¹²³

Seega põhimõtteliselt on õiglase maksusüsteemi kehtestamiseks tarvis keerata õiguse üldpõhimõtete “püramiid” ümber. Võrdsuspõhimõttest üksi ei ole kasu õiglase maksu mõiste sisustamisel, kuna võib oma sõnastusega viia hoopis ebaõiglase tulemini. Kui arvestada ainult võrdses olukorras olevate isikute võrdse kohtlemise reeglga, siis võib juhtuda, et sama suure sissetulekuga isikuid maksustatakse võrdselt ühesuguse maksumääraga, ent isikud sattuvad pärast maksu maksmist ebavõrdsesse olukorda. Näiteks on ühel isikul peres kasvamas viis alaealist last, teisel isikul aga pole ühtegi. Kui me maksustame neid isikuid ühtemoodi, võtmata arvesse, et esimese isiku kulud on märgatavamalt suuremad laste ülalpidamise tõttu, jääb isik automaatselt kehvemasse majanduslikku olukorda. Seetõttu on Eestis näiteks kehtestatud maksusoodustused lasterikastele peredele. Maksude maksmine ei tohi ohustada isiku füüsilist eksistentsi, vastasel juhul oleks see sotsiaalselt ebaõiglane. Pole ju mõtet ühe käega võtta makse ning teise käega jagada raha sotsiaalabina tagasi. Subjektiivse netoprintsiibi kohaselt tuleb säilitada isikule maksuvaba elatusmiinimum, see tähendab, et pärast tulumaksu mahaarvamist peab maksumaksja tulust piisama hädavajalikeks kulutusteks.¹²⁴

Maksevõimelisuse põhimõttega õigustatakse ka pärandi- ja kinkemaksu olemasolu.¹²⁵ Ehkki nimetatud maksude oponendid on seisukohal, et pärandatud ja kingitud vara teistkordne

¹²⁰ Alexy (viide 118), lk 67-68.

¹²¹ Alexy (viide 118), lk 68.

¹²² RKÜKo 17. 03.2003, 3-1-3-10-02, p 36. Seisukohta, et PS § 12 esimest lauset tuleb tõlgendada ka õigusloome võrdsuse tähenduses, on Riigikohus korduvalt kinnitanud ka hilisemates lahendites. Vt RKPJKo 21.01.2004, 3-4-1-7-02, p 17; RKPJKo 26.09.2007, 3-4-1-12-07, p 19 ja RKPJKo 01.10.2007, 3-4-1-14-07, p 13.

¹²³ Lind (viide 114), lk 251.

¹²⁴ Lehis (viide 62), lk 184.

¹²⁵ Lehis (viide 62), lk 63.

maksustamine pärandimaksuga viib topeltmaksustamiseni¹²⁶, peetakse topeltmaksustamist sageli õigustatuks, kuna isiku maksevõimelisus on järsult ja ebaproportsionaalselt suurenenud. Ehk pärandimaksu objektiks on sisuliselt isiku rikastumine.¹²⁷ Kui pärandimaksu rakendamise põhjendused on pigem sotsiaal-poliitilised¹²⁸ ja seeläbi õigustatavad, siis pärandi tulumaksuga maksustamisel tuleb lähtuda hoopiski tulu mõistest, kuna pärandimaksu ja pärandi tulumaksustamise vahele ei saa tõmmata võrdusmärki. Pärandimaks ja tulumaks on kaks täiesti eraldiseisvat ja üksteisest oma sisu ja eesmärgi poolest erinevat instituuti.

Kuna tulumaksuseaduse § 1 lg 1 sätestab, et “tulumaksuga maksustatakse maksumaksja tulu, millest on tehtud seadusega lubatud mahaarvamised”, siis tõstatub küsimus, mis on tulu. Tuleb jõuda selgusele, kas pärandina saadud vara kuulub tulu mõiste alla ning seeläbi ka tulumaksuga maksustamisele. Kuna tulumaksuseaduse keskseks mõisteks on tulu ning nii Eestis kui ka mitmetes teistes pärandimaksu mitterakendavates riikides maksustatakse pärandatud vara võõrandamisest saadud kasu tulumaksuga, peab töö autor oluliseks analüüsida tulu mõistet, Kuna tulu mõiste ei kuulu õiguse üldpõhimõtete hulka, käsitlen tulu hiljem põhjalikumalt (1.5.)

1.3.5. Õiguskindlus

Õiguskindluse põhimõte tuleneb PS §-st 10, mis sätestab, et “käesolevas peatükis loetletud õigused, vabadused ja kohustused ei välista muid õigusi, vabadusi ega kohustusi, mis tulenevad põhiseaduse mõttest või on sellega kooskõlas ja vastavad inimväärikuse ning sotsiaalse ja demokraatliku õigusriigi põhimõtetele.” Riigikohus on viidanud, et “õiguskindlus tähendab kõige üldisemas plaanis seda, et õiguse eesmärk on luua korrapära ja stabiilsust ühiskonnas.”¹²⁹ Õiguskindluse üldpõhimõttest tuleneb omakorda terve rida põhimõtteid: õiguspärane ootus, õigusselgus, usalduskaitse ja õigusrahu.¹³⁰

Usalduskaitse põhimõtte üheks osaks on ebasoodsa tagasiulatuva jõu keeld.¹³¹ Lasse Lehis viitab, et tagasiulatuva jõu keeld puudutab ka haldus- ja kohtupraktikat. “Maksumaksjal on õigus usaldada maksuhalduri, kohtute ja muude riigiorganite tegevust ja nende väljendatud

¹²⁶ Autori märkus: üldjuhul on isikud omandanud vara juba tulumaksuga maksustatud tuludest. Pärandi maksustamise pooldajad toetavad lisaks maksevõime suurenemisele veel seisukohta, mille kohaselt topeltmaksustamist ei toimu, kuna maksu subjektid on erinevad. Tulumaksuga maksustatakse pärijat vara omandamisel ning pärandimaksuga maksustatakse pärijat.

¹²⁷ Lehis (viide 78), lk 251.

¹²⁸ Pärandimaksu koos muude omandimaksudega loetakse üheks sotsiaalse õigusriigi realiseerimise vahendiks ning rikkuse ümberjaotamise eesmärgi läbi on võimalik pärandimaksu olemasolu ja rakendamist õigustada. Vt Lehis (viide 78), lk 251.

¹²⁹ RKPJKo 30.09.1994, III-4/1-5/94; RKPJKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98, p IX.

¹³⁰ PS kommentaarid (viide 83), § 10 p komm, 3.4.3. jj.

¹³¹ PS kommentaarid (viide 83), § 10 komm, p 3.4.3.2.

seisukohti.”¹³² Näiteks ei saa lugeda usalduskaitse põhimõttega kooskõlas olevaks MTA ja seadusandja käitumist, mis järgnes 12.veebruari 2014. aasta RKHK otsusele 3-3-1-97-13, mille kohaselt läheb soetamismaksumuse mahaarvamise õigus õigusjärgluse teel pärandajalt parijale üle. MTA muutis otsusele järgnevalt senist maksustamise praktikat, võimaldades päritud kinnisvara võõrandamisel saadud tulust arvutada maha vara soetamismaksumuse.¹³³ Loetud kuud hiljem, 01.01.2015 jõustus tulumaksuseaduse muudatus, millega viidi seadusesse sisse erisäte, mis välistas uuesti soetamismaksumuse mahaarvamise võimaluse (TuMS § 38 lg 1¹).

Usalduskaitse põhimõtte alla kuulub ka õiguspärase ootuse põhimõte.¹³⁴ Õiguspärase ootuse kohta on Riigikohus öelnud, et “õiguspärase ootuse põhimõtte kohaselt peab igaühel olema võimalus kujundada oma elu mõistlikus ootuses, et õiguskorraga talle antud õigused ja pandud kohustused püsivad stabiilsetena ega muutu rabavalt isikule ebasoodsas suunas.”¹³⁵ Õiguspärase ootuse põhimõte omab erilist tähtsust just maksuõiguse kontekstis, kuna üldjuhul on maksud koormava iseloomuga ning avaldavad otsest mõju isiku heaolule ja hakkamasaamisele.

Õiguspärase ootuse põhimõte kaitseb autonoomiat - see tähendab, et isikul peab olema võimalus planeerida ning vähemalt mõistlikul määral ette näha oma tegude tagajärgi. Põhiseaduse kommentaarides on seejuures rõhutatud, et õiguspärase ootuse põhimõte ei nõua kehtiva regulatsiooni kivistamist. – seadusandja võib õigussuhteid vastavalt muutunud oludele ümber kujundada.¹³⁶ Töö autor on seisukohal, et siinkohal peaks seadusandja hindama, kas muudatuste elluviimine ei muuda liigselt õigussuhte ulatust ning on proportsioonis püstitatava eesmärgiga. Näiteks eelpool mainitud pärandatud vara võõrandamisest saadud kasu maksustamise kardinaalne muutmine (soetamismaksumuse mahaarvamise lubamine päritud vara võõrandamisel – autori märkus) seadusandja poolt aasta jooksul kõigepealt õigussubjektile soodsamas suunas ning siis tagasi koormavamaks, ei saa kuidagi olla kooskõlas õiguspärase ootuse põhimõttega.

Õigusselguse põhimõttest tuleneb nõue, et õigusaktide süsteem peab olema seaduse rakendajale ja täitjale arusaadav. Maksuseadused peavad olema võimalikult selged ja konkreetset, et maksumaksja saaks seaduse teksti lugedes arvutada välja oma maksukohustuse.¹³⁷ Kahjuks on praktikas maksuseadused just need aktid, mille lugemisega tavainimene hädas on. Töö autor on

¹³² Lehis (viide 62), lk 70-71.

¹³³ MTA juhend (viide 10).

¹³⁴ PS kommentaarid (viide 83), §10 p 3.4.3.2.

¹³⁵ RKPJKo 02.12.2004, 3-4-1-20-04, p 13; 31.01.2012, 3-4-1-24-11, p 49.

¹³⁶ PS kommentaarid (viide 83), §10 komm, p 3.4.3.2.

¹³⁷ Lehis (viide 62), lk 72.

seisukohal, et maksuseadused muudab esiteks keeruliseks rohkete erandite ja maksuvabastuste kasutamine ning teiseks seadusandja püüd reguleerida ühe pika lohiseva sättega mitme elulise asjaolu maksustamist. Sellisel juhul võib aga kergesti juhtuda, et sätetegelik mote läheb “tõlkes kaduma”. Heaks näiteks on TuMS § 15 lg 4 ja lg 5, mis reguleerivad vara võõrandamisest saadud kasu maksuvabastusi. Samaaegselt reguleerivad nimetatud sätted ka päritud vara võõrandamisest saadud kasu maksustamist, ent sätete lugemisel tuleb olla ettevaatlik, kuna osad maksuvabastused on isikuga lahutamatult seotud õigused ning seega päritud vara võõrandamisel ei kandu pärijale üle.

Õigusselguse põhimõttega ei ole kooskõlas ka liiga sagedased maksuseaduse muudatused ja liiga lühike seaduste jõustumise aeg.¹³⁸ Isikutel on väga raske planeerida tegevusi, kui maksumuudatused tabavad neid “üleöö”. Näiteks ei saa lugeda õigusselguse põhimõttega kooskõlas olevaks 01.01.2015 jõustunud tulumaksuseaduse muudatust, millega välistati soetamismaksumuse maharvamise võimalus päritud vara võõrandamisel kõigest loetud kuud hiljem kui Riigikohus teatas oma otsuses 3-3-1-97-13, et riik on rohkem kui kakskümmend aastat päritud vara võõrandamisest saadud kasu valesti maksustanud ning teatud osal isikutel tekkis õigus nõuda tagasi enammakstud tulumaks.

1.4. Põhiseaduslikud piirangud maksude kehtestamisel

John Locke teooria kohaselt on eraomand tekkinud üksikisiku töö tulemusena ning seetõttu on isikul ainsana õigus otsustada omandi saatuse üle. Locke uskus, et isikud omavad teatud võõrandamatuid naturaaloigusi – sealhulgas õigust omandile. Ta laiendas õigust ka pärandile, sedastades, et isiku lastel on samasugune võõrandamatu õigus pärandatud varale, kuna lapsed on sündides väetid ning Jumala poolt on määratud, et vanemad peavad oma laste eest hoolitsema.¹³⁹ Locke teooria toetab perekonna kaitse põhimõtet ning tema teooria kohaselt on perekonna ja omandi kaitse näol tegemist võõrandamatu ja seaduse poolt piiramatu õigusega. Seevastu filosoof William Blackstone seisukoht on, et pärimisõiguse näol on tegemist pelgalt pika aja jooksul väljakujunenud tavaõigusega. Tava kohaselt pärandavad vanemad oma vara lastele ja lähedastele, kuid see ei tähenda, et tegemist oleks naturaaloigusega.¹⁴⁰ Raske on anda hinnangut, kuna pärimisõigus on olnud tagatud aastatuhandeid ning tundub loomuliku õigusena. Tähtsust ei oma, kas pärimisõigus on võõrandamatu naturaaloigus või tavaõigus – mõlemat õigust tuleb austada. Kuna maksude kehtestamine, rakendamine ja kogumine eeldavad

¹³⁸ Lehis (viide 62), lk 72.

¹³⁹ Carter (viide 32), pp 194-195.

¹⁴⁰ Carter (viide 32), pp 194-195.

teatud määral isiku ellu sekkumist, väärib isiku põhiõiguste ning kohustuste seos alljärgnevalt põhjalikumat käsitlust.

1.4.1. Põhiõiguste ja -vabaduste kaitse

Hoolimata asjaolust, et maksudel on üllas sotsiaalpoliitiline ja majanduslik eesmärk ning maksude kehtestamisel legitiimne alus, tuleb maksude kehtestamisel arvestada kõikide põhiseaduses ette nähtud isikute õiguste ja vabadustega. Seadusandja peab mõjutusnormi loomisel kaalutlema, kas valitud vahend on kooskõlas saavutatava eesmärgiga, kas taotletav eesmärk vastab ühiskonna ootustele ja vajadustele, samuti tuleb jälgida, et ei riivataks isikute põhiõigusi.¹⁴¹ Põhiseaduse § 11 kohaselt võib õigusi ja vabadusi piirata ainult kooskõlas põhiseadusega. Lähtuvalt üldisest legaliteedi põhimõttest on MKS § 4 lg 2 kohaselt maksumaksjal kohustus maksta ainult seadustega ettenähtud riiklikke ja kohalikke makse maksuseadustes ning valla- või linnavolikogu määrustes sätestatud määrades ja korras.

Legaliteedi printsiip ise peab olema kooskõlas teiste õiguse üldprintsiipidega ning samuti austama isiku põhiõigusi ja –vabadusi. Pärimisseaduse¹⁴² (edaspidi PärS) § 1 lg 1 kohaselt on pärimine isiku surma korral tema vara üleminek teisele isikule. Pärandiga ja pärandamisega seonduvad eelkõige kaks elementi: isiku vara ning isik või isikud, kes selle vara päriavad. Pärimisseadus on üles ehitatud loogika alusel, mis toetab põhiseadusest tulenevaid põhiõigusi. Kuna käesolev töö keskendub pärandi maksustamise küsimusele, siis on vaatluse alla võetud need põhiõigused ja –vabadused, mis otseselt puudutavad pärimist.

Pärimine sisaldab isiku õigust oma vara (omandit) pärandada ja teisalt isiku õigust pärida. Sõltuvalt maksusüsteemist, puudutab pärandi maksustamine kas pärandaja või pärija omandit. Ameerika pärandimaksusüsteemi puhul maksustatakse nii pärandajat kui pärijat näiteks. Seetõttu on oluline analüüsida põhiseaduses sisalduvat õigust omandi kaitsele. Teise olulise põhiõigusena analüüsib töö autor õigust perekonna kaitsele, kuna pärandatud vara maksustamise kaudu sekkub riik põhimõtteliselt ühe pärijana perekonna ellu.

1.4.1.1. Omandi kaitse

¹⁴¹ Lehis (viide 62), lk 30.

¹⁴² Pärimisseadus. RT I 2008, 7, 52... RT I, 29.06.2014, 10.

Tulenevalt PS §-st 32 on igäühe omand puutumatu ning kaitstud. Igäühel on õigus oma omandit vabalt vallata, kasutada ja käsutada. Pärimisõigus tähendab isiku õigust pärandada oma vara isikule, kellele ta soovib, ning pärijate õigust saada selle vara omanikuks.¹⁴³ Ka rahvusvahelistes inimõiguslastes normides tunnustatakse pärimisvabadust osana omandiõigusest. Näiteks Euroopa Liidu Põhiõiguste Harta¹⁴⁴ artikkel 17 sisaldab selgesõnalist isiku õigust oma vara pärandada.

Riigikohus on viidanud, et ehkki Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon¹⁴⁵ ei sisalda sõnaselget pärimisega seotud õigust, on EIK testeermisvabadusele seoses omandipuutumatusena viidanud mitmes lahendis: nt *Marckx v. Belgia* lahend 13. juunist 1979 ja *Papamichalopoulos jt v. Kreeka* lahend 24. juunist 1993.¹⁴⁶

PS § 32 lg 4 annab *expressis verbis* garantii, et pärimine on tagatud. Riigikohtu suunise kohaselt tuleb PS § 32 lg 4 tõlgendada koosmõjus PS §-ga 32 tervikuna.¹⁴⁷ Ekslik on aga arvata, et omandipuutumatus on piiramatu põhiõigus. PS §-s 32 enda tekst sisaldab viidet seadusega omandiõiguse kitsendamise lubamisele ning ka riigikohus on kinnitanud, et omandiõigust võib seadusega kitsendada¹⁴⁸ – see tähendab, et tegemist on lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigusega. Seega on õige Lasse Lehis seisukoht, et omandi kaitse ei välista rahaliste kohustuste kehtestamist. Küll aga viitab ta, et seadusandja peab arvestama proportsionaalsuse põhimõttega materiaalses maksuõiguses - näiteks peab omandimaksude kehtestamisel jälgima, et suur maksukoormus ei sunniks isikut maksustatavast asjast loobuma ega oleks väljasuretava iseloomuga.¹⁴⁹

¹⁴³ PS kommentaarid (viide 83), § 32 komm, p 9. Autori märkus: küll aga on Riigikohus leidnud, et pärimisõigus on olulisel määral seaduse poolt kujundatud ja kujundatav õigus. Ilma õigusliku regulatsioonita, mis garanteerib isikule õiguse pärida (eriti mis puudutab seadusjärgset pärimist), ei oleks võimalik seda õigust teostada. Lisaks on riigikohus viidanud, et õiguslikku regulatsiooni vajavad ka testamendiga seonduvad küsimused. Vt: RKÜKo 22.02.2005, 3-2-1-73-04.

¹⁴⁴ Euroopa Liidu Põhiõiguste Harta. Arvutivõrgus: <http://www.eihr.ee/el-i-pohioiguste-harta/> (22.04.2015). Ehkki harta art 17 ja PS § 32 on oma sisult ja mõttelt üsna sarnased, saab PS teksti pärimise ja pärandamise õiguse osas laiemalt tõlgendada. Harta art 17 esimene lause: "Igäühel on õigus vallata, kasutada, käsutada ja pärandada oma seaduslikul teel saadud omandit." PS § 32 lg 2: "Igäühel on õigus enda omandit vabalt vallata, kasutada ja käsutada." § 32 lg 4: "Pärimisõigus on tagatud." Kui harta art 17 tagab isiku õiguse pärandada omandit, siis PS § 32 esmapilgul üldisemana tunduv sõnastus tagab nii õiguse pärandada kui pärida. Ülejäänud osas on harta art 17 ja PS § 32 on oma sisult ja tähenduselt sarnased. Nii PS §-s 32 kui ka harta art 17 mõlemad sätestavad, et õigust omandit vallata, kasutada ja käsutada saab kitsendada seadusega. Harta art 17 täpsustab, et kitsendada tohib vaid juhul, kui see on kooskõlas üldiste huvidega. PS §-s 32 sarnane täpsustus puudub.

¹⁴⁵ Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon, RT II 2000, 11, 57.

¹⁴⁶ EIK *Marckx v. Belgia*, 13.06.1979; EIK *Papamichalopoulos jt v. Kreeka*, 24.06.1993.

¹⁴⁷ RKÜKo 22.02.2005, 3-2-1-73-04, p 17.

¹⁴⁸ RKÜKo 22.02.2005, 3-2-1-73-04, p 18.

¹⁴⁹ Lehis (viide 62), lk 64, 67-68. Autori märkus: PS § 32 lg 2 lause 2 on lihtsa seadusereservatsiooniga säte. Omandiõigust lubatakse kitsendada. R. Alexy rõhutab, et lihtsa seadusereservatsiooniga sätted vajavad eriti teravat proportsionaalsuse põhimõtte vajalikkust. Vastasel juhul oleksid seaduse reservatsiooniga varustatud põhiõigused täielikult seadusandja käsutuses ning seetõttu "jookseksid tühjaks". Vt Alexy (viide 118), lk 44. Samas aga juhib

Eeltoodust saab järeltada, et pärandimaks *per se* ei riku isiku pärimisõigust, küll aga tuleb jälgida, et maksu suurus ei oleks konfiskaatorlik ega sunniks isikut pärandist loobuma. Raske on aga hinnata, millisest maksumäärast alates on maks liiga koormav. Näiteks Hollandis võib pärandimaksu määr ulatuda sõltuvalt sugulusastmest kuni 68%-ni, Belgias koguni 80%-ni.¹⁵⁰ Ameerika pärandimaksu suurimad kriitikud, sealhulgas endine president G. W. Bush, viitavad, et pärandimaks tabab kõige valusamalt superriikaste asemel hoopis farmereid ja väikeettevõtjaid, suretades välja nende tegevuse, kuna sageli ei ole ettevõtete pärijad võimelised pärandimaksu tasuma ning on sunnitud sageli kas osa ettevõttest või koguni terve ettevõtte maha müüma.¹⁵¹

Äärmiselt raske on leida tasakaalu omandi kaitse ja pärandimaksu kaudu ühiskondlikku hüvesse panustamise vahel. USA-s toimuv “mürgine”¹⁵² debatt pärandimaksu eksistentsi teemadel näitab selgelt kapitalistlikus ühiskonnas valitsevat dilemmat: ühelt poolt ollakse seisukohal, et omandiga kaasnevad teatud ühiskondlikud kohustused. Kui riik on andnud isikule võimaluse koguda varandust, siis peab isik andma riigile ka midagi tagasi. Teine grupp isikuid toetab seevastu seisukohta, et isiku omand on absoluutselt puutumatu ning isik ise peaks olema see, kes saab otsustada oma varanduse käekäigu üle – ka selle üle, mis saab tema omandist pärast isiku surma.¹⁵³

Väga huvitav on jälgida, kuidas läbi ajaloo on jõutud eraomandi puutumatuse ja kaitseni, ehkki alates Platonist ja Aristotelesest kuni J. Rousseau ja T. Hobbesini on toonitatud võrdsuse vajalikkust ning ideaaliks on peetud pigem ühist omandit, mis teenib kõigi huve.¹⁵⁴ Ja kuigi tänapäeval enamike riikide põhiseadused garanteerivad omandi kaitse ja puutumatuse, võib öelda, et kehtib “omandi sotsiaalse piiramise” teooria¹⁵⁵, mille kohaselt omandiga kaasnevad

F. Vanistendael tähelepanu sellele, et proportsionaalsuse printsiip kaitseb konfiskaatorilike maksude kehtestamise eest, ent ülejäänud juhtudel omab marginaalset tähendust valitsuse maksustamisjõu piiramisel. Vanistendael (viide 68), p 9. Vanistendaeli väitega ei saa täielikult nõustuda. Eesti kohtupraktikas on heaks näiteks proportsionaalsuse põhimõtte rakendamise seadusandja maksustamisjõu piiramisel RKPJKo 3-4-1-1-02, mille sisuks oli seadusandja kehtestatud üle 50 000 krooniste sularahas tasutud ostude pealt sisendkäibemaksu mahaarvamise keelu, kui maksupettuste vältimise abinõu, ebasobivus ja ebamõistlikkus.

¹⁵⁰ Cross-country Review of Taxes (viide 13), p 54.

¹⁵¹ Joumard, I., Pisu, M., Bloch, D. (viide 86), p 20. Available at: <http://www.oecd.org/economy/growth/tackling-income-inequality-the-role-of-taxes-and-transfers.pdf>. (02.04.2015); Carter (viide 32), p 178.

¹⁵² Carter (viide 32), p 178.

¹⁵³ Carterile (viide 32), p. 178-180; Krecizer-Levy, S. The Mandatory Nature of Inheritance. – The American Journal of Jurisprudence 2008, Vol 53, pp 105-108.

¹⁵⁴ Põhjalikku ja huvitavat arutlust omandi teemal vt Stanford Encyclopedia of Philosophy. Property and Ownership. 2004. Available at: <http://plato.stanford.edu/entries/property/> (01.03.2015).

¹⁵⁵ Ruckert, J. Vaba ja sotsiaalne kui õiguspõhimõte. I. – (Tõlk.) Marju Luts-Sootak. Akadeemia 2008, nr 9, lk 1872-1874.

siiski ühiskondlikud kohustused. Kahjuks töö mahtu silmas pidades ei ole võimalik pikemalt omandi puutumatuse ja kaitse teemal peatuda.

1.4.1.2. Perekonna kaitse – põhiseaduse § 27

PS § 27 näeb ette abielu, perekonna, vanemate ja laste kaitse. Üldjuhul peetakse isiku võõrandamatuks õiguseks pühendada oma tegevus ja vara perekonna heaolu teenistusse. Perekonda peetakse võtmeinstituutsiooniks vara, teadmiste ja väärtuste edasikandumisel põlvest-põlve.¹⁵⁶ Selleks, et analüüsida perekonna kaitse ja pärandi maksustamise vahelist seost ning sätte isikulist ja esemelist kaitseala, on kõigepealt tarvis aru saada, mida mõiste perekond tähendab.

Perekonna definitsioon puudub Eesti seadusandluses. Mõiste definitsiooni ei sisaldu perekonnaseaduses¹⁵⁷ (edaspidi PKS) ega ka põhiseaduses. PKS sätete sõnastust tõlgendades võib jõuda selgusele, et perekonna moodustavad lapsevanemad ning nende lapsed (ka võõras- ja kasulapsed – autori märkus). PKS 3. peatüki 1. jao sõnastus annab aimu, et perekonnana võib käsitleda ka ainult abikaasasid.

Perekonna definitsiooni puudumine ei ole eriomane “puudujääk” ainult Eesti seadusandluses. Ka EIK pole andnud perekonnaelu ammendavat definitsiooni, vaid määratleb perekonnaelu mõistet faktilistest suhetest lähtuvalt.¹⁵⁸ EIK perekonnaelu tõlgendus on väga avar.¹⁵⁹ Kirjanduses on erinevaid perekonda defineerivaid teooriaid ja distsipliine kümneid kui mitte sadu.¹⁶⁰ Kahjuks ei ole töö autoril võimalik töö mahtu silmas pidades neid analüüsida, jõudmaks sobiva perekonna mõiste definitsioonini. Seetõttu jätab töö autor perekonnaliikmete ringi täpselt määratlemata ning võtab, osaliselt EIK praktikale toetudes, aluseks väärtustel põhineva mõõdupuu – perekonna moodustavad need isikud, kes on üksteisega teatud liiki lähedases sõltuvussuhtes – kas majanduslikult või emotsionaalselt.

¹⁵⁶ Alstott, A. L. Family values, inheritance law, and inheritance taxation. - Tax Law Review 2009, Volume 63, 2009, pp 123-124.

¹⁵⁷ Perekonnaseadus. RT I 2009, 60, 395... RT I, 29.06.2014, 105.

¹⁵⁸ EIKo *Elsholz vs. Saksamaa*, 13.07.2000.

¹⁵⁹ EIK praktikas mahub perekonnaelu mõiste alla nii mehe ja naise ametlikult registreerimata kooselu, kuid ka ebatraditsioonilised perekonnad, nt homo- ja transseksuaalide kooselud ning nende lapsed, kes on sündinud sperma loovutamise ja ühe partneri kunstliku viljastamise või surrogaatema abil. Kohus on märkinud, et „artikli 8 mõiste „perekonnaelu” ei kätke ainult abielul rajanevaid perekondi ning see võib hõlmata ka muid *de facto* suhteid. Vt PS kommentaarid (viide 83), § 27 komm, p 13.

¹⁶⁰ Loe lisaks: näiteks Alstott on pärandimaksu analüüsis võtnud aluseks liberaalse, konventsionaalse ja funktsionaalse perekonna. Kõiki kolme iseloomustab perekonnaliikmete suhtumine isiku õigustesse ja vabadustesse, eraomandisse ning selle jaotamisele isiku surma korral. Vt Alstott (viide 156), p 125.

Pärandi maksustamine ja perekonna kaitse omavad seost mitmest aspektist lähtuvalt. Esiteks omab igasugune isiku maksustamine üldiselt mõju tervele perekonnale, kuna perekonnad toimivad ühiste majandusüksustena.¹⁶¹ Teiseks – sagedastel juhtudel osalevad ja panustavad kõik perekonnaliikmed isiku omandi tekkesse või väärtuse kasvu - näiteks aitavad ühist kodu ehitada, pere-ettevõtte töös osalemine jne. Kolmandaks omab perekonna kaitse olulisust juhtudel, kus perekonnas on kas alaealisi lapsi või ülalpeetavaid liikmeid, kes ei ole ise võimelised enda eest hoolt kandma.

PS § 27 on perekonna kaitsmisel kahesuguse toimega, ühelt poolt tagab PS § 27 lg 1 tõrjeõiguse, mis annab põhiõiguse kandjale õiguse oodata, et riik ei sekkuks tema perekonnaellu ning kohustab riiki hoiduma perekonnaellu sekkumisest.¹⁶² Teisalt aga kohustab ta perekonda ennast kaitsma oma abivajajaid pereliikmeid (PS § 27 lg 3) ning annab vanematele õiguse, aga samas paneb ka kohustuse, oma lapsi kasvatada ja nende eest hoolitseda (PS § 27 lg 5).

Eestis kehtib testeerimisvabadus, andes isikule võimaluse valida, kellele ja kui suures osas ta oma maise vara jätab. Isiku testeerimisvabadust ei ole aga piiramatu põhiõigus. Riigikohus on seisukohal, et kuna testeerimisvabaduse puhul on tegemist ühe omandi käsutamise vabaduse võimalusega, on seda võimalik seadusega kitsendada.¹⁶³ Konkreetse kaasuse puhul lähtus Riigikohus sundosa instituudi proportsionaalsuse hindamisel just perekonna kaitse põhimõtte ja omandi kaitse põhimõtte kollisioonist ning jõudis seisukohale, et abivajavate perekonnaliikmete kaitse kohustus võib piirata omandi käsutamise õigust. Tuleb nõustuda Robert Alexyga, kes on seisukohal, et kohustus saab piirata põhiõigust juhul, kui on tarvis midagi tagada ja selles mõttes on kõik põhikohustused põhiõiguste piirangud.¹⁶⁴ Näiteks Prantsusmaa pärimisõiguses kehtib küll testeerimisvabadus, ent perekonna kaitse egiidi all on testeerimisvabadus piiratud. Prantslasest pärandaja saab testamendiga pärandada vaid teatud osa oma varast.¹⁶⁵ Mida rohkem on isikul ülalpeetavaid, seda väiksemaks see osa muutub. Teatud mõttes on Prantsuse süsteem oma idee poolest võrreldav sundosa instituudiga Eestis.

Liikudes omandi maksustamise juurde, jõuame PS § 27 toimeala teise äärde - kaitse riigi sekkumise eest perekonnaellu. Pärandatud vara maksustamine riigi poolt on kindlasti käsitletav riigipoolse riivena. Pärandajal on vabadus valida, kellele ta oma vara jätab ning põhimõtteliselt

¹⁶¹ Vt kolme perekonnateooria kohta lisaks: Alstott (viide 156), pp 127-137.

¹⁶² PS kommentaarid (viide 83), § 27 komm, p 7.

¹⁶³ RKÜKo 3-2-1-73-04, p 18. Nimetatud kaasuses analüüsis RK, kas sundosa instituut on sobiv, vajalik ning mõõdupärane testeerimisvabaduse piirang.

¹⁶⁴ Alexy (viide 118), lk 33-34.

¹⁶⁵ Kreizcer-Levy (viide 153), p 126.

võib öelda, et pärandi maksustamise kaudu asetab riik end sunniviisiliselt teiste pärijate kõrvale, võttes teatud osa pärandist maksude kaudu endale. PS § 27 on seadusereservatsiooniga põhiõigus. See tähendab, et teatud juhtudel on võimalik nimetatud õigust siiski piirata. Riigikohus on seisukohal, et piirangu põhjustena saab arvesse võtta põhiseaduse norme, mis kaitsevad kollektiivseid hüvesid.¹⁶⁶ Kuna maksude kehtestamine on kokkuvõttes riigis elava rahva huvides, siis pärandi maksustamine maksevõimelisuse ja proportsionaalsuse printsiipi silmas pidades ei tohiks rikkuda perekonna kaitse põhimõtet.

Pärandimaksu oponendid on rõhutanud, et pärandimaks rikub tugevalt nende õigust perekonnaelu kaitsele ja perekonna püsimisele just sellest aspektist, et põlvkondade poolt üles ehitatud pereettevõtete tegevus saab tugevalt pärandimaksu kaudu haavatud.¹⁶⁷ Seega ei ole küsimus niivõrd isiku maksevõimelisuses, vaid opponentide seisukoht sisaldab tugevat emotsionaalse alatooniga argumenti. Perekonna kaitse põhimõttest lähtudes peaks isikul olema täielik valikuvabadus otsustamaks, kellele ta oma vara jätab ning riik ei tohiks ka maksude kaudu reguleerimisega sekkuda. Selline käsitus viiks aga olukorrani, kus ükskõik millise maksu kehtestamise vastuargumendina saaks tugineda perekonna kaitse põhimõttele.

Õiguskirjanduses on konsensus, et tänapäevane maksupoliitika tugineb sotsiaalsel lepingul indiviidi ja riigi vahel. Sotsiaalse leppe kohaselt on individide kaitseks tarvis organiseeritud ühiskonda, mille eesmärgiks on oma liikmete turvalisuse ja heaolu tagamine. Sellise eesmärgi saavutamiseks aga piiratakse individide, gruppide ja ka riigi õigusi ning kehtestatakse kohustusi.¹⁶⁸ Maksud on kohustus riigi kodanikele. Riigil on aga tarvis finantsvahendeid oma ülesannete teostamisel. Sellest tulenevalt põhineb sotsiaalse lepingu teooria konsensusel, kokkuleppel valitsuse ja indiviidi vahel. Isikud on kasu saamise nimel andnud loa oma õigusi piirata.¹⁶⁹ Seega maksustamisel on legitiimne alus isikute endi poolt.

Kokkuvõttes on küll perekond ja omand põhiseaduse jõuga kaitstud, kuid tegemist on seaduse lihtsa reservatsiooniga õigustega. See tähendab, et teatud juhtudel võib neid õigusi piirata.

¹⁶⁶ RKPJKo 05.03.2001, 3-4-1-2-01, p 15.

¹⁶⁷ Alstott (viide 156), pp 126-127.

¹⁶⁸ Paz-Fuchs, A. The Social Contract Revisited: The Modern Welfare State. - Overview and critical report. The Foundation for Law, Justice and Society, 2011, pp 28-29. Available at: <http://www.fljs.org/files/publications/Paz-Fuchs-SummaryReport.pdf>. (28.04.2015). Autori märkus: huvitav on siinjuures asjaolu, et J. Locke, kelle teooria kohaselt oli perekonna kaitse ja pärimisõiguse kaitse piiramatult ja võõrandamatult, on klassikalse sotsiaalse lepingu teooria autor.

¹⁶⁹ Kasu teooria lähtub rangest lepingulisest lähenemisest. Kehtib vastusoorituse põhimõte: selleks, et isik midagi riigilt saaks, peab ta tegema vastusoorituse. Näiteks selleks, et isikutele oleks tagatud meditsiiniabi, infrastruktuurivõrgustik jms, tuleb isikul läbi maksude panustada riigikassasse. Kasu teooria on tugevalt seotud maksevõimelisuse põhimõttega, sest äärmiselt raske on esiteks mõõta, kui palju keegi kasu saab ning teiseks ei oleks võimalik õiglaselt sellise põhimõtte alusel isikuid maksustada. Vt: Paz-Fuchs (viide 168), pp 28-29.

Piirangud peavad aga olema proportsionaalsed ning Riigikohtu seisukoha järgi pidama silmas kollektiivseid hüvesid.¹⁷⁰ Maksustamisel tuleb sotsiaalse teooria kohaselt pidada silmas rahva nõusolekut konkreetse maksu kehtestamiseks. Kõige sobivamaks on maksude kehtestamise ja õigluse vahelise diskussiooni lõpetuseks Dr. Amir Paz-Fuchsi seisukoht, et “inimesed näevad õiglaselt kehtestatud maksude puhul maksude maksmist kohustusena, mida kõik peaks aktsepteerima ja jagama.”¹⁷¹

1.5. Tulu mõiste

Pärandimaksu puhul maksustatakse kas pärandaja vara väärtust või pärandajale üle läinud vara väärtust.¹⁷² Tulumaksuga maksustatakse maksumaksja kõik tulud ühtse maksuobjektina.¹⁷³ Mitmed pärandimaksu mitterakendavad riigid maksustavad pärandit teatud juhtudel tulumaksuga. Siit tõstatub küsimus, kas pärandit saab käsitleda tuluna, mis kuulub tulumaksuga maksustamisele?

TuMS puudub keskne tulu mõiste definitsioon. Tegemist on majandusliku kategooriaga, millel võib erinevates õigusharudes olla erinev tähendus.¹⁷⁴ Teatud juhtudel võib “tulu” tähistada isiku sissetulekut ehk palgatulu, maksuarvestuses aga tähistab “tulu” palgatulu, millest on tehtud eeskirjade kohaselt mahaarvamised (näiteks koolituskulud, kodulaenu intressikulud jne.). TuMS § 12 lg-s 1 on toodud tululiikide loetelu. Lehis viitab, et toodud loetelu ei ole ammendav, kuid lisab, et mitte igasugune laekumine ei ole käsitletav tuluna.¹⁷⁵ Näiteks ei käsitleta tuluna laenusid, kuna need kuuluvad tagastamisele, tuluna ei käsitleta ka alates 2011. aastast alaealisele lapsele makstavat elatist, suuremat osa põllumajandustoetusi, hasartmänguvõite jms.

¹⁷⁰ RKPJKo 05.03.2001, 3-4-1-2-01, p 15.

¹⁷¹ Paz-Fuchs (viide 168), p 28. Raske on määrata, mis on õiglane, kuna see sõltub vaataja seisukohast ja nendest, keda vastavad otsused mõjutavad. Seetõttu rõhutabki Arnett, et isikuid mõjutavate ostuste tegemisel tuleks aluseks võtta enamuse arvamus. Vt Arnett, H.E. The Concept of Fairness. - The Accounting Review 1967, p 292. Autori märkus: maksustamisel ei ole olukord nii lihtne. Kui 60% inimestest tajuvad maksu õiglasena, siis ei tähenda see seda, et kehtestatud maks ongi õiglane. Maks on õiglane, kui ta lähtub võrduse, maksevõimelisuse, proportsionaalsuse jm maksuõiguse üldpõhimõtetest ning on kooskõlas ka põhiseadusega.

¹⁷² Autori märkus: Iga riik on eraldi reguleerinud, mis täpselt kuulub vara hulka, mida pärandimaksuga maksustatakse ning lisaks on kindlaks määratud ka meetod, mida väärtuse kindlaksmääramisel kasutatakse.

¹⁷³ Lehis, (viide 62), lk 178. Kaspar Lind on seisukohal, et tulu mõiste puhul tuleb lähtuda totaalse maksustamise põhimõttest, mis tähendab, et kõiki isiku sissetulekuid käsitletakse tuluna. Lasse Lehis viitab aga, et mitte igasugune laekumine ei ole käsitletav maksustatava tuluna. Tõenäoliselt tekib siin vahetegu sellest, et tulu ja maksustatavat tulu tuleb eristada. Vt Lind (viide 2), lk 341; Lehis (viide 62), lk 179.

¹⁷⁴ Lehis (viide 62), lk 178.

¹⁷⁵ Lehis (viide 62), lk 179.

1.5.1. Tulu mõiste elemendid

Sissetulek on erinevatele isikutele erineva tähendusega. Sissetulekuks loetakse vahendeid, mille abil inimesed jäävad ellu.¹⁷⁶ Tulu mõiste elemente on kolm: tulu peab olema rahaliselt hinnatav sissetulek, sissetulek peab olema tagastamatu ning kolmandaks – tulu peab olema realiseeritud.

Esimene element - rahaliselt hinnatav sissetulek – viitab, et tegemist võib olla ükskõik millises vormis sissetulekuga, mida on võimalik rahasse n-ö ümber arvutada. Seega ka bartertehingutest saadav tulu kvalifitseerub, kuna tehingu tulemusena saadud eseme või sooritatud teo väärtust on võimalik konverteerida rahaliselt hinnatavaks (vt TuMS § 36 lg 4). Tulu mõiste alla ei kuulu aga sellised hüved, mis pakuvad ainult moraalselt naudingut.¹⁷⁷ Näiteks mainekas advokaadibüroos töötamine, kuulus ülemus, kalli ja kiire auto omamine jne.

Teiseks, sissetulek peab olema tagastamatu. See tähendab, et isiku rahaliselt hinnatav vara suureneb.¹⁷⁸ Tagastamatu sissetuleku hulka ei loeta laenusid, teatud liiki hüvitisi, toetusi ja varalise kahju hüvitisi. Samuti ei ole tuluga tegemist maksete vahendamise või teise isiku eest tehtud arvelduste korral. Kõikide toodud näidete puhul ei toimu isiku vara suurenemist (see on vaid ajutine). Laen on küll sissetulek, kuid tuleb tagastada. Igasuguste hüvitiste puhul ei suurene isiku vara, kuna isik on eelnevalt teinud vastava kulutuse kellegi teise eest ning hüvitise kaudu maksakse talle kulutatu tagasi. Ehk siis eesmärgiks on taastada isiku poolt kulutuste tegemisele eelnenud olukord majanduslikus tähenduses.¹⁷⁹

Kolmandaks peab tulu olema realiseeritud. Tulu realiseerimise hetke määramisel on kasutusel kaks põhimõtet: tekkepõhine tuluarvestus ja kassapõhine tuluarvestus. Tekkepõhine tuluarvestus lähtub nõudeõiguse tekkimise hetkest, kassapõhine arvestus aga tulu laekumise hetkest.¹⁸⁰ Eestis on valdavalt kasutusel kassapõhine arvestus. Näiteks ei teki isikul maksukohustust, kui tööandja jätab isikule palga maksmata või vara võõrandamisel ei ole ostja ostusummat tasunud. Kassapõhist arvestust kasutavad Eestis ka enamus füüsilisest isikust ettevõtjaid (edaspidi FIE) ning ehkki juriidilistest isikutest ettevõtjad kasutavad raamatupidamises tekkepõhist arvestust, siis väljamaksete maksustamine toimub kassapõhiselt.

¹⁷⁶ Holmes (viide 101), p 4.

¹⁷⁷ Lehis (viide 62), lk 179.

¹⁷⁸ Lind (viide 2), lk 341.

¹⁷⁹ Lind (viide 2), p 342.

¹⁸⁰ Lehis (viide 62), lk 180.

Kokkuvõtvalt - realiseeritud tulu tähendab seda, et tulu saajal on võimalus saadud tulu oma huvides kasutada.¹⁸¹

On riike, kes maksustavad vara väärtuse kasvu (inglise keeles *capital gains tax*). Üldjuhul rakendatakse vara juurdekasvu maksu siis, kui vara on realiseeritud, ent on ka erandeid. Näiteks rakendab Kanada realiseerimata tulu väärtuse kasvu maksustamist isiku surma korral. Nimelt maksustatakse isiku vara väärtuse kasvust saadud tulu ½ ulatuses pärast isiku surma – v.a. juhul, kui kogu vara pärib abikaasa.¹⁸² Jaapan plaanib alates 1. juulist 2015 hakata rakendama “lahkumismaksu” (“*exit tax*”), millega maksustatakse isikute realiseerimata tulu juhul, kui Jaapani resident otsustab vahetada residentsust ning tema vara ületab 100 miljont jaapani jeeni.¹⁸³ Siinkohal võib tekkida küsimus, et kui tulu ei ole realiseeritud, kas sellisel viisil maksustamine on õigustatud. Ehkki ühelt poolt on isikul võimalik saada kasu väärtuse kasvust, siis ei ole tal kuni väljamakseni või vara realiseerimiseni võimalik tulu kasutada ning kui palgatulu puhul me lihtsalt n-ö anname osa saadud rahast ära maksudeks, siis vara väärtuse juurdekasv on sageli “fiktsioon paberil” ning maksude tasumiseks tuleb leida raha teisest katteallikast.

1.5.2. Tulu teooriad

Tulu mõiste elemendid ei anna siiski lõplikku vastust, mida saab maksustatava tuluna käsitleda. Nagu eelmises peatükis selgus, on riike, kes maksustavad ka realiseerimata tulu. Tulu mõiste sisustamiseks on oluline vaadelda lisaks tulu teooriaid. Kõige mõjukamateks peetakse kahte: allikateooria (inglise keeles *source theory*) ja vara juurdekasvu teooria (inglise keeles *accretion theory*).¹⁸⁴ Allikateooria kohaselt loetakse tuluks püsivast tuluallikast saadud tulu isiku eratarbimise jaoks kindla ajaperioodi jooksul.¹⁸⁵ Vara juurdekasvu teooria kohaselt tuleb tuluks lugeda absoluutselt igasugune vara suurenemine ja kohustuste vähenemine.¹⁸⁶ Tänapäeval ei oma kumbki teooria enam nii olulist mõju ning on asendunud majandustegevuse tulu teooriaga,

¹⁸¹ Lehis (viide 62), lk 180.

¹⁸² Canada Revenue Agency. Capital Gains Tax. Available at: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/lf-vnts/dth/dmd/menu-eng.html> (28.04.2015).

¹⁸³ Ernst & Young. Japan's "Exit Tax" on unrealized capital gains may apply from July 2015. Available at: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Human-Capital/HC-Alert--Japan-s--Exit-Tax--on-unrealized-capital-gains-may-apply-from-July-2015> (02.05.2015).

¹⁸⁴ Simontacchi, S. Taxation of Capital Gains Under the OECD Model Convention: with special regard to immovable property. - Kluwer Law International 2007, p 122. Autori märkus: Lasse Lehis toob olulisemate teooriatena välja vara juurdekasvu teooria ja majandustegevuse tulu teooria.

¹⁸⁵ Lind (viide 114), lk 342.

¹⁸⁶ Lehis (viide 62), lk 180-181.

mille kohaselt tulu mõiste hõlmab reaalselt saadud tulusid, mis tekkisid tulu saamise eesmärgil toimuva majandustegevuse tulemusena.¹⁸⁷

Majandustegevuse tulu teooria on akuraatsem osas, milles ta välistab tulu mõistest sellised tekkepõhise vara juurekasvu poolt arvesse võetud hüved, mida isik saab, ilma et ta osaleks majandustegevuses. Samuti ei käsitleta tuluna sellist sissetulekut, mida saadakse tegevuse käigus, mille puhul on tulu saamine kõrvaleesmärgiks. Näiteks ei käsitleta maksustatavana tulu, mis on tekkinud hasartmängude, kihlvedude jms tulemusena, kuna see on juhuslikku laadi. Juhuslikuks loetakse ka isiklikus tarbimises olnud vallasasjade müüki ning isiku eluasemena kasutusel olnud kinnisvara võõrandamist.¹⁸⁸

Eestis rakendatakse majandustegevuse tulu teooriat eelkõige TuMS §-des 12-21 sätestatud maksuvabastuste loetelu kaudu. Pärandvara puhul on vaieldav, kas tegemist on tuluga majandustegevuse tulu teooria mõistes. Pärandatud vara võõrandamisest saadud tulu vastavust majandustegevuse teooriale analüüsin ühtse ülevaate huvides pikemalt töö 3. peatükis, mis on pühendatud pärandi maksustamise regulatsiooniga seonduvatele probleemidele.

2. Pärandvara maksustamise regulatsioon Eestis ja teistes pärandimaksu mitterakendavates riikides

¹⁸⁷ Lind (viide 114), lk 342-343.

¹⁸⁸ Lehis (viide 62), lk 181. Autori märkus: Uus-Meremaa tulumaksustatakse võõrandamist eluaseme või eluasemega seotud maa soetamise eesmärgist lähtuvalt. Kui isikul oli juba kinnisvara ostes kavatsus see tulevikus kõrgema hinna eest maha müüa või on ta ostnud suure tüki maad kavatsusega hiljem sellest poole elamuarenduseks maha müüa, siis kuulub saadud kasu tulumaksustamisele. Isegi juhul, kui tegemist oli isiku eluasemega aastakümneid. Praktikas muidugi on sageli raske tuvastada, milline oli isiku eesmärk vara soetamise hetkel.

2.1. Eestis kehtiv pärandi maksustamise regulatsioon

2.1.1. Üldreegel tulu maksustamisel

PS §-s 113 on kirjas, et riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed sätestab seadus.¹⁸⁹ Erinevad maksuliigid on loetletud maksukorralduse seaduses (edaspidi MKS)¹⁹⁰. Riiklike maksude nimekiri on ammendav. MKS § 3 lg 2 annab loetelu kaheksast riiklikust maksust: tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid ja raskeveokimaks. Nagu näha, ei ole antud nimekirjas eraldi välja toodud pärandimaksu, mis tähendab, et hetkel kehtiva seaduse kohaselt puudub Eestis võimalus pärandimaksu kehtestamiseks. Küll aga sisaldus pärandi- ning kinkemaksu kehtestamise luba varasemalt kehtinud maksukorralduse seaduses.¹⁹¹

Eestis reguleerib pärandi maksustamist tulumaksuseadus.¹⁹² TuMS § 15 lg 4 p 1 sätestab, et “tulumaksuga ei maksustata vastuvõetud pärandvara.”, küll aga maksustatakse pärandina saadud vara võõrandamisest saadud kasu üldises korras ehk samadel alustel omandatud vara võõrandamisest saadud kasuga, kui ei esine täiendavaid maksuvabastusi.

TuMS § 15 lg 1 sätestab üldreegli: “Tulumaksuga maksustatakse kasu (TuMS § 37) ükskõik millise võõrandatava ja varaliselt hinnatava eseme, sealhulgas kinnis- või vallasasja, väärtpaberi, nimelise aktsia, osa, täis- või usaldusühingusse tehtud sissemakse, ühistule makstud osamaksu, investeerimisfondi osaku, nõudeõiguse, ostueesõiguse, hoonestusõiguse, kasutusvalduse, isikliku kasutusõiguse, rentniku õiguste, tagasiostukohustuste, hüpoteegi, kommertspandi, registerpandi või muu piiratud asjaõiguse või selle järjekoha või muu varalise õiguse müügist või vahetamisest.”

Tulumaksuseadus defineerib mõistet “kasu” TuMS § 37 lg-s 1: “Kasu või kahju vara (§ 15 lõige 1) müügist on müüdnud vara soetamismaksumuse ja müügihinna vahe. Kasu või kahju vara vahetamisest on vahetatava vara soetamismaksumuse ning vahetuse teel vastu saadud vara turuhinna vahe. Maksumaksjal on õigus kasust maha arvata või kahjule juurde liita vara müügi või vahetamisega otseselt seotud dokumentaalselt tõendatud kulud.” Vara

¹⁸⁹ Eesti Vabariigi Põhiseadus. RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2.

¹⁹⁰ Maksukorralduse seadus. RT I, 2002, 26, 150 ... RT I, 23.12.2014, 20.

¹⁹¹ Autori märkus: 1994. aastal vastu võetud maksukorralduse seaduse § 5 lg 4 nägi ette võimaluse kinke- ja pärandimaksu kehtestamiseks. Vt Maksukorralduse seadus. RT I 1994, 1, 5. Vastu võetud 16.12.1993, jõustunud 01.01.1994.

¹⁹² Tulumaksuseadus (viide 5).

soetamismaksumuseks (TuMS § 38) loetakse kõik maksumaksja poolt vara omandamiseks ning selle parendamiseks ja täiendamiseks tehtud dokumentaalselt tõendatud kulud. Kulude hulka kuuluvad ka makstud vahendustasud ja lõivud.

Vara võõrandamisel on seega isikutel õigus arvata maha varaga seonduvad otsesed kulud, mille hulka kuulub ka kunagine ostuhind. Kuni 12. veebruari 2014. aasta Riigikohtu lahendini olid nii erialaspetsialistid kui ka MTA seisukohal, et pärimise teel saadud vara võõrandamisel on vara soetamismaksumuseks null, kuna vara soetamismaksumus ei ole võõrandatav ega pärimise teel üleantav õigus.¹⁹³ Veebruaris 2014 tehtud lahendis asus Riigikohus seisukohale, et pärijal on pärandina saadud vara võõrandamisel õigus arvata saadud kasust maha pärandaja kantud soetusmaksumus. MTA sellise lahendusega ei nõustunud ning 1. jaanuarist 2015 jõustus tulumaksuseaduses muudatus: seadusesse lisati erisäte. Uue sätte, TuMS § 38 lg 1¹ kohaselt, loetakse pärandina saadud vara soetamismaksumuseks üksnes pärija tehtud kulud. Soetamismaksumuse mahaarvamise välistamise tõttu pärimisel, on pärija võrreldes pärandajaga asetatud ebavõrdsesse positsiooni. Kuna töö autor on koondanud probleemide analüüsi eraldi peatükki, leiab RKHK 12.02.2014 otsuse ja soetamismaksumusega seotu pikemat käsitlemist töö peatükis 3.1.1.

Kui üldreegli kohaselt maksustatakse isiku tulu totaalsusprintsibiist lähtuvalt, siis on Eestis maksuvabastuste kaudu teatud liiki varade võõrandamisest saadud kasu tulumaksust maksustatud. Alljärgnevalt on esitatud piiratud valik maksuvabastustest.

2.1.2. Tulumaksuvabastused

Maksuvabastused, mis puudutavad vara võõrandamist, on sätestatud TuMS § 15 lg-s 4 ja lg-s 5. TuMS § 31 sätestab maksuvabastused mitteresidendi tulu osas. Üldjuhul saab pärija kasutada maksuvabastusi samadel alustel pärandajaga. Näiteks on mõlemal juhul tulumaksust vabastatud tulu isiklikus tarbimises oleva vallasasja võõrandamisest (TuMS § 15 lg 4 p 4). Kui pärija soovib müüa talle isa poolt pärandatud autot, siis on selline võõrandamistehing tulumaksuvaba. Tulumaksust on vabastatud ka pärandina saadud eluaseme müük, kui pärija kasutas kuni võõrandamiseni oma eluasemena (TuMS § 15 lg 5 p 1). Kui pärija võõrandab kinnisasja aga näiteks kohe pärast pärandi vastuvõtmist või hiljem ilma seda eluasemena kasutamata, on ta kohustatud tulumaksu maksma. Ehk reeglina on kinnisvara võõrandamine pandud sõltuvusse

¹⁹³ Lehis (viide 4), lk 307; Lehis (viide 62), lk 187.

kasutusotstarbega. Vallasasjade ja kinnisvara müügil ei ole maksuvabastuste rakendamisel vahetegu, millisel teel võõrandatud vara omandati – kas pärimise teel või soetas vara isik ise – mõlemal juhul saab kasutada maksuvabastusi üldistel alustel.

Keerulisem on tulumaksuvabastustega aga omandireformi käigus tagastatud, õigusvastaselt võõrandatud või EVP-de eest erastatud vara võõrandamisel pärija poolt (TuMS § 15 lg 4 p-d 5-8¹ ja § 15 lg 5 p-d 2, 3 ja 5). Ehkki TuMS sätestab maksuvabastuse nimetatud teel vara võõrandamisel, siis MTA praktika kohaselt ei olnud pärijatel kuni 2014. aasta keskpaigani õigust nimetatud objekte tulumaksuvabalt võõrandada, kuna maksuhalduri hinnangul oli tegemist pärandaja isikuga lahutamatult seotud õigustega.¹⁹⁴

MTA uuendas 16.06.2014 päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamise juhendit¹⁹⁵. 18.06.2014 avaldatud pressiteates¹⁹⁶ teavitas MTA, et seoses RKHK sama aasta veebruaris langetatud otsusega, ning täiendava analüüsi tulemusena, on MTA muutnud seisukohta omandireformi käigust tagastatud maa võõrandamise maksuvabastuse edasikandumisel. Maksuhalduri hinnangu kohaselt toetab TuMS § 15 lg 4 sõnastus pärija suhtes maksuvabastuse rakendumist, kuna viidatud sätte p 5 ei sea maksuvabastuse saamist sõltuvusse konkreetsest isikust, vaid lähtub üksnes maa omandamise viisist. Maksuvabastus rakendub omandireformi käigus tagastatud maa esmavõõrandamisel.¹⁹⁷ TuMS § 15 lg 5 p 2, 3 ja 5 sätestatud maksuvabastuste puhul MTA varasemat seisukohta ei muutnud.

Seejuures on pärija poolt vara võõrandamisel vaja silmas pidada TuMS §-i 38 lg 1¹, mille kohaselt puudub pärijal soetamismaksumuse mahaarvamise õigus ning vara müügitulust saab pärija maha arvata vaid enda tehtud kulud (parendamise kulud, maakleritasud, notaritasud, riigilõivud jms). Täpsustav erisäte jõustus tulumaksuseaduses 01.01.2015. aastal eelmainitud Riigikohtu otsuse 3-3-1-97-13 mõjudest “inspireerituna”. Nimelt asus Riigikohus seisukohale, et “õigus vähendada vara võõrandamisest saadud kasu sama vara soetamismaksumuse võrra on tavaline varaline õigus, mis ei ole pärandaja isikuga lahutamatult seotud.” Kuna maksuõiguses puudus erisäte, mis välistaks soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse ülemineku pärijale,

¹⁹⁴ MTA juhend (viide 10).

¹⁹⁵ MTA juhend (viide 10).

¹⁹⁶ MTA pressiteade. MTA: omandireformi käigus tagastatud maa maksuvabastus kandub üle pärijale. 18.06.2014. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=35541&tpl=1026> (28.04.2015). (siin ja edaspidi: MTA pressiteade).

¹⁹⁷ MTA pressiteade (viide 196).

siis võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi nagu oleks maksustatud pärandajat tema eluajal.¹⁹⁸

Kuni 2011. aastani eristati tulumaksuvabastuste andmisel residentide ja mitteresidentide. Euroopa Kohus (edaspidi EK) on teinud mitmeid lahendeid, kus on rõhutanud, et tööjõu vaba liikumise põhimõttest tulenevalt ei tohi takistada isikul teise liikmesriiki elama minemist või seda ebasoodsamaks muuta.¹⁹⁹ Eestis kehtinud praktika, mille kohaselt mitteresidentidele ei laienenud näiteks eluaseme müügist saadud tulu maksuvabastus, kohtles mitteresidente diskrimineerivalt. Eesti regulatsioon oli vastuolus Euroopa Liidu Toimislepingu²⁰⁰ (edaspidi ELTL) artikliga 18, mis sätestab diskrimineerimiskeelu ning artikliga 45, mis sätestab tööjõu vaba liikumise põhimõtte. Näiteks oleks pidanud teise riiki elama koliv isik ootama residentsuse muutmisega seni, kuni oma eluaset müüs, et vabaneda tulumaksu maksmise kohustusest. 01.01.2011. aastal jõustus tulumaksuseaduse muudatus (TuMS § 31 lg 4¹)²⁰¹ ning nii isikliku vara kui ka päritud vara müümisel hakkasid mitteresidentidele kehtima samasugused maksuvabastused kui residentidele.

MTA seisukohti ja põhjendusi maksuvabastuste ning soetamismaksumuse küsimuses analüüsib töö autor antud küsimuses pikemalt töö 3. peatükis, mis on pühendatud pärandvara võõrandamise maksustamisega seotud probleemidele.

2.4. Pärandvara maksustamise regulatsioon teistes riikides

Pärandi maksustamist puudutavad reeglid on 28-s EL liikmesriigis väga erinevad. Suuremas osas liikmesriikides (18) kehtib pärandimaks. 15 liikmesriiki maksustavad vara pärijaid (*inheritance tax*) ja 4 riiki pärandaja vara (*estate tax*). Taani on ainus riik, mis kasutab kombinatsiooni mõlemast pärandimaksust. Ainult 10 riiki 28-st ei maksusta pärandit pärandimaksuga. Nende 10 hulka kuuluvad: Austria, Küpros, Eesti, Läti, Malta, Portugal, Rumeenia, Slovakkia, Rootsi ja Tšehhi.²⁰² Väljaspool Euroopa Liitu ei rakenda pärandimaksu veel suuremad OECD riigid nagu Kanada, Norra, Uus-Meremaa, Austraalia jt.

¹⁹⁸ RKHKo 3-3-1-97-13, p 10.

¹⁹⁹ Vt EK 18.01.2007, C-104/06, *Commission vs Kingdom of Sweden* ja EK 26.10.2006, C-345/05, *Commission vs Portuguese Republic*.

²⁰⁰ Euroopa Liidu Toimislepingu konsolideeritud versioon. - ELT C326/65, 26.10.2012. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>. (02.05.2015).

²⁰¹ Tulumaksu ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. RT I, 18.11.2010, 1.

²⁰² Cross-Country Review of Taxes (viide 13), pp 17-18.

2.4.1. Rootsi

Rootsis kehtis pärandi- ja kinkemaks ajavahemikus 1885-2004. Kõik kinked, mis on tehtud pärast 31. detsembrit 2004 ja vara, mis on omandatud pärimise teel pärast 17. detsembrit 2004. aastat on pärandi- ja kinkemaksu vabad.²⁰³ Pärandi- ja kinkemaks kehtestati algselt jõukust ümberjaotaval eesmärgil. Tühistamise põhjustena on erialakirjanduses toodud välja maksu madal efektiivsus.²⁰⁴ Pärandi- ja kinkemaksust laekunud tulu moodustas kuni 2% kogu maksutulust ning 0.1% Rootsi SKT-st. Samas ulatus pärandimaksu määr 90-ndate alguses 40-50%-ni, alles 90-ndate lõpus alandati määra 30%-le.²⁰⁵

Pärandi vastuvõtmine on Rootsi tulumaksuseaduse²⁰⁶ peatükk 8 § 2 järgi maksuvaba. Kui üldreegli järgi peab kinnisvara uus omanik tasuma riiklikusse kinnistusraamatusse kandmise eest riigilõivu, mis on 1,5 % soetamismaksumusest, siis pärandatud või kinke teel saadud kinnisvara puhul nimetatud lõiv ei rakendu ning pärija peab kande eest tasuma vaid registreerimistasu, mis 2014. aastal oli 825 rootsi krooni.²⁰⁷

Küll aga on nii isikliku kui pärandina saadud kinnisvara, väärtpaberite, kunstiteoste jm personaalse vara võõrandamine Rootsis maksustatud tulumaksuga. Maksustatakse vara võõrandamisest saadud kasu ehk soetamismaksumuse ja võõrandamishinna vahet.²⁰⁸ Kui Eestis on pärandvara puhul soetamismaksumuse mahaarvamine keelatud (TuMS § 38 lg 1¹), siis Rootsis läheb pärijale või kinke saajale üle pärandaja või kinke tegija õigus arvata võõrandamistehingust saadud tulust maha vara soetamismaksumus²⁰⁹.

Rootsi tulumaksussüsteem on duaalne. Kui üldjuhul kehtib progresseeruv tulumaks, siis kõiki erinevat tüüpi vara väärtuse juurdekasve käsitletakse kui investeringutuluseid ning maksustatakse fikseeritud 30%-se tulumaksumääraga. Eratarbimises olnud kinnisvara müügist

²⁰³ Rietz du, G., Henrekson, M., Waldenström, D. Swedish Inheritance and Gift Taxation (1885-2004). - IFN Working Paper No. 936, 2012, pp 1-3, 13. Esialgselt pidi pärandimaksu tühistamine jõustuma Rootsis 1. jaanuarist 2005, ent seoses India ookeanis tsunami poolt põhjustatud katastroofiga 26. detsembril 2004, otsustas valitsus tühistamise kuupäeva muuta, kuna rohkem kui 500 rootslast hukkus ning nende pärijaid oleks vastasel juhul pärandimaksuga maksustatud. Vt. *Ibid.*, p 12 fn 23.

²⁰⁴ Rietz, Henrekson, Waldenström (viide 203), p 23.

²⁰⁵ EC relief for double taxation (viide 22).

²⁰⁶ Inkomstskattelag 1999:1229, kap. 8 § 2. Available: http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Inkomstskattelag-19991229_sfs-1999-1229/#K8. (28.04.2015). (siin ja edaspidi: Rootsi tulumaksuseadus).

²⁰⁷ Ernst&Young report. Inheritance and Gift taxes. Sweden. Available at: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/-Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list> (02.03.2015).

²⁰⁸ Inkomstskattelag 1999: 1229, kap. 19, § 18.

²⁰⁹ Pärandi soetamismaksumuseks loetakse pärandaja poolt tasutud ostuhinda, mille hulka loetakse ka kõik ostutehinguga seonduvad kulud nagu maakleritasud, notaritasu ja riigilõivud ning vara parendamiskulud. Vt Inkomstskattelag, kap. 20a §§ 2-5, § 6.

saadud kasu maksustatakse 22/30 põhimõttel, maksumääraga 22% ning industriaalkinnisvara maksumäär on 27% ($90/100 \times 30\%$). Dividende ja vara juurdekasvu, mis on saadud osade müügist maksustatakse aga tulumaksuga, mille määr on 25% ($5/6 \times 30\% = 25\%$).²¹⁰

Kokkuvõttes saab järeldada, et Rootsis maksustatakse pärandina saadud vara üldises korras. Pärija saab vara võõrandada samadel tingimustel kui seda oleks saanud teha pärandaja. Pärijale lähevad üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, sealhulgas ka soetamismaksumuse mahaarvamise õigus. Lisaks on Rootsis võõrandatud pärandvara maksustamise regulatsioon kooskõlas võrdsuspõhimõttega - maksustamisel ei eristata pärandvara liigiti: maksustatud on nii kinnisvara, vallasvara, väärtpaberid, isiklikud esemed jms.

2.4.2. Norra

Norra valitsus tühistas pärandi- ja kinkemaksu 1. jaanuaril 2014. aastal. Mõlema maksu tühistamise põhjuseks oli soodustada perekonna vara üleminekut ühelt põlvkonnalt teisele ning aidata kaasa generatsioonivahetustele pereettevõtetes. Enne maksu tühistamist kehtis 470 000 norra krooni suurune maksuvabastus. Kui vara ületas piirmäära, maksustati piirmäära ületavat osa 6-15%-se maksumääraga sõltuvalt pärija sugulusastmest.²¹¹

Pärandvara vastuvõtmine on Norra tulumaksuseaduse²¹² § 5-50 lg 3 kohaselt maksuvaba. Sarnaselt Rootsile, kehtib ka Norras duaalne maksusüsteem. Eristatakse aktiivset tulu ning passiivset ehk kapitalitulu. Aktiivsel teel saadu tulu maksustatakse progresseeruval alusel, kapitalitulu aga tulumaksuga, mille määr on fikseeritud.²¹³ Maksustamisele kuuluv kasu saadakse soetamismaksumuse mahaarvamisest müügihinnast (§10-32 lg 1).

Võrreldes Rootsi regulatsiooniga, näeb Norra maksuregulatsioon ette hulgaliselt maksuvabastusi. Juba pärandimaksu kehtivuse ajal rakendati perekonna kestvuse ja järjepidevuse põhimõtet silmas pidades teatud juhtudel maksuvabastusi eluaseme, suvilate, farmide ja metsandusettevõtete võõrandamise korral. Pärandimaksu kehtivuse ajal oli eelduseks, et pärandaja või kinke tegija ise oleks olnud õigustatud oma eluajal maksuvabalt

²¹⁰ Ernst&Young (viide 19).

²¹¹ Skatteetaten. Tax rates. Available at: <http://www.skatteetaten.no/en/Rates/Inheritance-tax-obsolete/?ssy=2011#formulaDiv> (02.05.2015).

²¹² Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven). Available at: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14>. (28.04.2015). (siin ja edaspidi: Norra tulumaksuseadus).

²¹³ Denk (viide 64), p 2. Vara võõrandamisest saadud kasu maksustatakse Norras 27%-se maksumääraga (2015). Vt Skatteetaten (viide 211).

nimetatud vara võõrandama. Hetkel kehtiv regulatsioon annab maksuvabastuse nimetatud kinnisasjade võõrandamisel juhul, kui pärija ise täidab maksuvabastuse aluseks olevad nõuded.²¹⁴ Ehk maksuvabastuse saamine on pandud sõltuvusse pärijate käitumisest.

Norra tulumaksuseaduse § 9-3 lg 1(a) kohaselt on isiklikus kasutuses olnud esemete ja majapidamisega seotud tarvete ja esemete võõrandamine maksuvaba. Peamise eluasemena kasutusel olnud kinnisvara ei kuulu maksustamisele kui isik on 2-aastase jooksul vähemalt ühe aasta kasutanud pinda oma peamise eluasemena. Eluaseme maksuvabastuse alla kvalifitseerub ka selline kinnisvara, mille pinnast kuni 50%-i üüritakse välja.²¹⁵ Lisaks on maksust vabastatud suvekodud, kui maksumaksja on omanud neid rohkem kui 5 aastat müügile eelneva 8-aastase perioodi jooksul.²¹⁶

Ettevõtete osade, aktsiate ning muude õiguste võõrandamisest saadud kasu maksustamine on reguleeritud 10. peatükis. § 10-33 reguleerib päritud osade võõrandamist ning sätestab õiguse soetamismaksumuse mahaarvamiseks.

Ehkki pärandvara vastuvõtmine on maksuvaba, maksutatakse Norras lisaks pärandvara võõrandamisele üldises korras ka pärandvara omamist varamaksu kaudu (norra keeles - *formuesskatt*). Maksubaasi kuulub isiku vara väärtus (õiglane turuväärtus), millest on maha arvatud kohustused (§ 4-1 lg 1). Vara väärtuse hulka loetakse ka pärandi ja kinkena vastu võetud varade väärtus. Jõukuse maks, määraga 1% vara väärtusest, rakendub vaid juhtudel, kui isiku vara turuväärtus ületab hindamisaasta 1. jaanuari seisuga 1 miljonit norra krooni.²¹⁷ Varamaksu ei saa aga pidada kaudseks pärandimaksuks, kuna miljonit norra krooni ületava vara väärtuse puhul oleks maksu subjektiks sarnaselt pärijale olnud ka pärandaja.

Kokkuvõtlikult võib öelda, et Norra ja Rootsi pärandvara võõrandamisel saadud tulu maksustamise süsteem on sarnane – mõlemad maksustavad tulumaksuga pärandina vara võõrandamisest saadud tulu üldkorras. Pärandajalt läheb pärijale üle õigus vara võõrandamisel vähendada müügihinda soetamismaksumuse võrra. Samas aga erinevad riikide maksuvabastused ning maksustatavad tulu liigid. Lähtudes vara liikidest, kohtleb Norra pärijaid maksustamisel ebavõrdsemalt – maksuvaba on nii päritud vallasvara kui ka peamise eluaseme võõrandamine, ülejäänud varast saadud tulu kuulub maksustamisele.

²¹⁴ Ernst&Young (viide 19); Skatteloven § 9-3(6), § 9-13.

²¹⁵ Skatteloven (viide 212), § 9-3 lg 3.

²¹⁶ Skatteloven (viide 212), § 9-3 lg 4.

²¹⁷ Ernst&Young (viide 19). Autori märkus: varamaksu reguleerib Norra tulumaksuseaduse 4 .peatükk. Varamaks rakendub varale, mille turuväärtus on rohkem kui 1 miljon norra krooni.

2.4.3. Austraalia

Austraalia valitsus tühistas pärandimaksu riiklikul tasandil 1979. aastal. Maksust vabastus rakendus kõikide isikute suhtes, kes surid kas 1. juulil 1979 või hiljem.²¹⁸ Tegelikult tühistati pärandimaks Austraalias juba varem, nimelt 1976. aastal kaotas pärandimaksu Queenslandi osariik, kelle eeskuju järgisid vahemikus 1976-1978 ka ülejäänud osariigid.²¹⁹ Surve maksu tühistamiseks tuli farmeritelt, kuna järjest kasvava maa väärtuse tõttu sattusid maksu alla ka keskmise sissetulekuga isikud, kelle pärijatel muutus pärandimaksu tõttu farmi töös hoidmine keeruliseks. Lisaks inflatsioonile ning madalatele maksuvabadele piirmääradele (20 000 austraalia dollarit) kasvas toetus maksu tühistamiseks, kuna jõukust ümberjaotava eesmärgi asemel kandsid suurimat maksukoormust hoopis keskmise sissetulekuga isikud ning väikeettevõtted. Maksu tühistamisele eelnenud aastal moodustas pärandimaksust saadav tulu vaid 0.7% Austraalia maksutulust.²²⁰

Austraalias kuulub maksustamisele pärandina saadud vara väärtuse juurdekasv (*capital gain*), mis saadakse müügihinna ja ostuhinna²²¹ (*cost base*) vahest. Väärtuse juurdekasvu maksustatakse võõrandamisel tulumaksuga.²²² Austraalia tulumaksuseaduse²²³ 2. peatükis §-des 15-1 kuni 15-85 on loetelu sissetuleku liikidest, mida maksustatakse. Maksuvabastused on välja toodud eraldi järgnevates peatükkides vastavalt vara liigile. Austraalia tulumaksusüsteem näeb ette väga palju erandeid ja vabastusi üldreeglitest, seetõttu on Austraalia maksuamet (*Australian Taxation Office*) andnud välja põhjaliku juhendi pärandina saadud vara maksustamiseks²²⁴.

Kui isik sureb, siis tema vara läheb kas otse pärijatele või pärijate ametlikule esindajale (Eesti pärimisregulatsiooni mõistes pärandihooldaja või testamenditäitja – autori märkus), kes kas müüb vara või annab edasi pärijatele pärast vajalike toimingute tegemist. Pärandaja saab pärijad

²¹⁸ Estate Duty Amendment Act, 1978, No. 23. Available at: <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2004A01822> (20.04.2015).

²¹⁹ Gans, S. J., Leigh, A. Did the death of Australian Inheritance Tax affect deaths? - Topics in Economic analysis and Policy, 2006, Volume 6, Issue 1, pp 1-2.

²²⁰ Duff, (viide 15), pp 108-109.

²²¹ Autori märkus: ostuhinnaks loetakse vara väärtus pärandaja surma hetkel. Kehtib nn “*stepped up in value*” põhimõte.

²²² Australian Government. Deceased estate and CGT. Available at: <https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Gifts,-inheritances-and-deceased-estates/Deceased-estate-and-CGT/> (02.04.2015).

²²³ Income Tax Assessment Act 1997, Available at: http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00082/Html/Volume_3#_Toc347422669 (28.04.2015). (siin ja edaspidi: Austraalia tulumaksuseadus).

²²⁴ Australian Taxation Office. Taxation of deceased estate. Available at: <https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Gifts,-inheritances-and-deceased-estates/Deceased-estate-and-CGT/>. (28.04.2015). (siin ja edaspidi Austraalia tulumaksuseadus).

nimetada testamendiga või rakendub seadusjärgne pärimine. Pärand läheb pärijatele üle pärandaja surma päeval.

Pärandvara vastuvõtmine on maksuvaba. Ehkki isiku vara väärtus suureneb pärandvara võrra, ei maksustata kasu enne, kui isik soovib päritud vara võõrandada. Sellisel juhul rakenduvad tavapärased maksustamise reeglid. Austraalias on äärmisel oluline teha vahet, millal isik suri ning millal ta omandas vara. Kui see toimus enne 20. septembrit 1985. aastat, siis ei maksustata vara võõrandamisest saadud kasu. Kui aga pärandaja suri pärast 1985. aasta 20. septembrit, maksustatakse juurdekasv ning soetusmaksumuse mahaarvamiseks on tarvis kuludokumentide olemasolu.²²⁵

Erinevat liiki vara maksustatakse Austraalias erinevatel alusel. Vallasvara võõrandamisel ei teha vahet, kas tegemist on pärandatud varaga või isiku enda varaga. Maksust on vabastatud isikliku auto müük, kollektioneeritavad esemed, mille väärtus ei ületanud soetamise hetkel 500 austraalia dollarit, isiklikud esemed, mille väärtus ei ületanud 10 000 austraalia dollarit soetamise hetkel (mööbel, majapidamisvahendid, kodumasinad), kahjuhüvitised jms. Loetelust on välistatud maa ja ehitised, ettevõtte osad, õigused ja optsioonid aga ka näiteks suures mahus kinnisvara parendused jpt.²²⁶

Eluaseme võõrandamisel saadud kasu maksustamiseks on eraldi reeglid. Eluaseme võõrandamine on üldjuhul maksuvaba, sisaldades üksikud erandeid. Pärandina saadud eluaseme võõrandamise maksustamisel koheldakse pärandajat ja pärijat ühtemoodi – see tähendab, et kui on täidetud tingimused, mille alusel pärandaja oleks oma eluajal saanud vara tasuta võõrandada, saab ka pärija neid samu aluseid kasutada.

Juhtudel, mil pärija ei kvalifitseeru saama täielikku maksuvabastust, näeb Austraalia tulumaksuseadus ette osalise maksuvabastuse. Maksustatav juurdekasv arvutatakse järgmise valemi järgi: vara juurdekasv = päevad, mil ei kasutatud eluaset alalise elukohana / (jagatud) päevade koguarvuga, mis omandisse kuulus.²²⁷ Näide: isik A ostis maja 1995. aasta 12. veebruaril ning kasutas seda väljarentimiseks. Isik A suri 17. novembril 1998 ning pärandas selle isikule B, kes hakkas seda oma peamise eluasemena kasutama. Isik B müüs maja

²²⁵ Australian Taxation Office. Deceased Estate and Capital gains tax. Available at: <https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Gifts,-inheritances-and-deceased-estates/Deceased-estate-and-CGT/> (28.04.2015).

²²⁶ Income Tax Assessment Act 1997 Chapter 3, §§ 118-5 – 118-85.

²²⁷ Australian Income Tax Assessment Act 1997, Chapter 3, Division 118-200.

27.novembril 2013. aastal. Kuna isik A ei kasutanud elamut oma peamise eluasemena, siis ei ole B-l õigust täielikule maksuvabastusele. Isik A omas maja 1375 päeva ning isik B elas majas 5490 päeva. Kokku oli maja mõlema omandis 6865 päeva. B sai maja müügist 100 000 dollarit kasu. Maksustatav summa saadakse: $100\,000 \$ \times 1375/6865 = 20\,029 \$$. Seega ei kuulu maksustamisele mitte kogu vara väärtusest saadud juurdekasv.²²⁸

Sarnaselt Norrale ja Rootsile eristatakse ka Austraalias palgatulust kapitalitulu. Vara väärtuse juurdekasvu koheldakse isiku maksustatava tuluna ning seetõttu rakendub füüsilise isiku tulumaksumäär. Erinevalt Norrast ja Rootsist maksustatakse kapitalitulu koos teiste tuludega. See tähendab, et isiku teenitud tulule liidetakse juurde vara väärtuse kasvust saadud tulu ning saadu maksustatakse tulumaksuga. Austraalias on progresseeruv tulumaksusüsteem – mida suurem tulu, seda kõrgem maksumäär.²²⁹ Vältmaks maksukoormuse ebaõiglast tõusu, maksustatakse juurdekasv vaid ½ ulatuses.²³⁰

2.4.4. Kanada

Kanadas toimus järk-järguline pärandimaksu tühistamine. Föderaalasel tasandil tühistati pärandimaks 1971. aastal. Aastatel 1971-1985 kaotasid maksu ka provintsid. Siinjuures on huvitav fakt, et Kanada on üks väheseid riike, kus enne maksu tühistamist viidi läbi põhjalik uuring ning analüüs maksu tühistamise osas. Tühistamisele eelnevalt töötati välja alternatiivid ning reformiti tervet maksusüsteemi. Pärandimaksu tühistamise põhjuseks Kanadas oli väikeettevõtjate poolt tulnud tugev surve.²³¹

Ehkki Kanadas maksustatakse vara väärtuse juurdekasvu, reguleerib vara võõrandamise maksustamist tulumaksuseadus²³² ning vara juurdekasvu maksustatakse tulumaksuga. Kanadas ei ole enam aastaid pärandimaksu, ent pärandamine ja pärimine pole päris maksuvabad. Kanada on ainus riik, kes rakendab põhimõtet, mille kohaselt isik surres justkui “müüb” oma varale kuulunud õigused (*deemed disposition*).²³³ Varale (kinnisvara, aktsiad, osad jms) määratakse

²²⁸ Australian Taxation Office. Inheriting a dwelling. Available at: https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Gifts,-inheritances-and-deceased-estates/Inheriting-a-dwelling/?page=4#Part_exemption (02.04.2015).

²²⁹ Australian Taxation Office. Income Tax rates. Available at: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/How-much-income-tax-you-pay/Individual-income-tax-rates/> (02.04.2015).

²³⁰ Australian Taxation Office. Income Tax rates. Available at: <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/How-much-income-tax-you-pay/Individual-income-tax-rates/> (02.04.2015).

²³¹ Duff (viide 15), p 93.

²³² Canada Income Tax Act - 1985. Available at: <http://laws.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/> (01.05.2015). (siin ja edaspidi Kanada tulumaksuseadus).

²³³ Canada Revenue Agency. Deemed disposition of a property. Available at: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/lf-vnts/dth/dmd/menu-eng.html> (28.04.2015).

õiglase turuhind (*fair market value*)²³⁴, mis kehtis isiku surma hetkel. Maksustatav kasu saadakse vara turuhinna ning müügihinna vahest. Juurdekasvanud väärtus maksustatakse tulumaksuga ½ juurdekasvu ulatuses. Kanada süsteemile saab pidada sarnaseks TuMS-i § 37 lg 4 – kui pärandaja oli FIE ning pärijad ettevõtlusega ei jätka, maksustatakse vara turuhind nagu seda tuleks teha ettevõtluse lõpetamisel. Vara turuhind lisatakse maksumaksja ettevõtlustulule ning hilisema võõrandamise korral loetakse seesama turuhind vara soetamismaksumuseks, mis on lubatud maha arvata.

Juhul kui vara turuhind ületab vara soetamismaksumuse (*adjusted cost base*), siis sarnaselt Austraaliaga maksustatakse tulumaksuga väärtuse juurdekasvust ½.²³⁵ Põhjus, miks Kanada maksustab vara juurdekasvu vaid ½ kasu ulatuses, peitub selles, et Kanadas kehtib astmeline tulumaks ning vara juurdekasvu maksustatakse koos muude tuludega ning seetõttu tabaks isikuid ebamõistlikult suur maksukohustus.

Maksukohustust on põhimõtteliselt võimalik edasi lükata, kui isik pärandab kogu oma vara üleelanud abikaasale või elukaaslasele. Soetamismaksumust ületav osa maksutatakse sel juhul siis, kui üleelanud abikaasa kas sureb või võõrandab vara.²³⁶ Maksust on ainsana vabastatud isiku peamine eluase ning osalised maksuvabastused on ette nähtud kalafarmide ja väikeettevõtete korporatsioonide puhul.²³⁷

Pärandi vastuvõtmine Kanadas ei too kaasa maksukohustust. Pärandina saadud vara võõrandamisest saadud kasu koheldakse teatud liiki tuluna ning võõrandatud pärandvarast saadud kasu maksustatakse samuti tulumaksuga.²³⁸ Pärandi vastuvõtmisel ei ole pärijal kohustus vara deklareerida, küll aga on Kanadas vajalik lasta hinnata see osa varast, mille väärtus võib kasvada, kuna tulevikus võib tekkida soov nimetatud vara võõrandada.

Maksustamisele kuuluva vara väärtuse juurdekasvu moodustab müügihinna ning omandamise hetke õiglase turuhinna vahe. Kuna pärand saadakse tasuta, siis on oluline kindlaks määrata

²³⁴ Kanada tulumaksuseaduse § 10 defineerib õiglase turuhinna mõistet. Vt Income Tax Act – 1985., § 10.

²³⁵ Income Tax Act - 1985., § 38.

²³⁶ Canada Revenue Agency (viide 235).

²³⁷ KPMG. Taxation of International Executives. Canada. Available at: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxationinternationalexecutives/canada/pages/income-tax.aspx> (28.04.2015).

²³⁸ How inherited property is taxed in Canada. Available at: <http://www.personaltaxadvisors.ca/tax-on-inherited-property/> (05.04.2015).

eseme õiglane turuväärtus hetkel, mil vara pärija omandisse läheb.²³⁹ Kui üldjuhul arvatakse maha soetamismaksumusena see kulu, mille pärandaja tegi eseme omandamiseks, siis Kanada süsteemi saab pidada paremaks, kuna tavaliselt hinnaliste esemete väärtus ajas kasvab. Võimaldades pärijal pärimise hetkel korrigeerida vara soetamismaksumust vastavalt turuolukorrale, aitab vähendada pärija maksukoormust ning asetab pärandina saadud kinnisvara võõrandava pärija võrdsemasse olukorda võrreldes isikuga, kes võõrandab isiklikku kinnisvara.

Vara väärtuse juurdekasvu või kaotust reguleerib Kanada tulumaksuseaduse § 38. Isiklikus kasutuses olevate esemete võõrandamine on üldjuhul maksust vabastatud, kuna nende väärtus ajas kahaneb. Maksuvabastuse loetellu kuuluvad lisaks autod, paadid, kodune majapidamisvara, mööbel jne.

Kinnisvara müümisel on maksust vabastatud vaid peamise elukohana kasutusel olnud eluase.²⁴⁰ Elukohta puudutavad maksuvabastused on sätestatud eraldi §-des 40 lg 2(b) ja 40 lg 2(c). Kui isik soovib võõrandada pärandaja eluaset, siis on mõttekas vara võõrandada võimalikult kiiresti, kuna maksustatakse väärtuse juurdekasvu. Lühikese ajaperioodi jooksul ei jõua väärtus palju kasvada. Kui isik asub aga pärandatud kinnisvara oma peamise eluasemena kasutama, vabastatakse ta § 40 lg 2(b) järgi maksust.

Kanada süsteem pärandi maksustamisel on erinev teiste näiteriikide omast. Suurimaks erinevuseks teistest näiteriikidest on see, et pärandaja vara juurdekasvu maksustatakse pärast isiku surma. Sarnaselt Austraaliale maksustatakse Kanadas päritud vara võõrandamisest saadud kasust ½ koos muude tuludega tulumaksuga. Esiletõstmist väärib see, et soetamismaksumuseks ei loeta mitte pärandaja tasutud ostuhinda, vaid omanikuvahetusel “korrigeeritakse” vara hinda vastavalt pärandaja surma hetkel kehtinud turuväärtusele.²⁴¹ Pärija seisukohast saab sellist lahendust pidada õiglasemaks, kuna maksustatakse reaalselt juurdekasvu, mis pärandvara omandis oleku ajal tekkis.

²³⁹ Income Tax Act, § 69 (1) (c). Õiglane turuhind on defineeritud § 10 (4). Autori märkus: õiglast turuhinda saavad määrata selleks spetsiaalselt volitatud hindajad, kes koostavad hindamisakti. Kui pärija akti koostada ei lase, annab õiglase turuväärtuse osas hinnangu Kanada maksuamet. Vt How inherited property is taxed in Canada (viide 238).

²⁴⁰ Canada Revenue Agency. Capital Gains. Available at: http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4037/t4037-e.html#P298_31900 (05.04.2015).

²⁴¹ Autori märkus: vara väärtuse juurdekasvu maksustatakse vara realiseerimise hetkel. Ka isiku surma korral vara üleminekut pärijatele käsitletakse vara võõrandamisena. Kanada näiteks maksustab vara väärtuse juurdekasvu, kui isik sureb (*deemed disposition*). Seetõttu on loogiline, et soetamismaksumust korrigeeritakse “võõrandamistehingu” ajal kehtinud turuväärtusega. Nn *step-up* põhimõte. I. van Vijfeijken kritiseerib Kanada ja Austraalia lahendust tugevalt. Tema sõnul peaks pärandimaksu mitterakendavates riikides olema päritud vara soetamismaksumus hoopis null, kuna isiku varaline seis suureneb pärandi kaudu ning soetamismaksumuse ülekandmine ei ole õigustatud. Vt Vijefeken (viide 39), pp 155-156.

3. Probleemid pärandi maksustamise regulatsioonis

Eestis reguleerib pärandi maksustamist tulumaksuseadus. TuMS § 15 lg 4 p 1 sätestab, et “tulumaksuga ei maksustata vastuvõetud pärandvara.” Kõnealust sätet võib aga pidada ebaõnnestunuks. Lasse Lehis on tulumaksuseaduse kommentaarides viidanud, et TuMS § 14 lg 5 p 1 tekst on ebatäpne ning võib tekitada väärarusaamu. Tulumaksust on vabastatud pärandvara vastuvõtmine, mitte pärandvara kui selline. Pärandvara võõrandamine maksustatakse füüsilise isiku tulumaksuga tavapärase korras, kui ei esine muid maksuvabastuse aluseid TuMS-s.²⁴² Ehk siis Eestis on pärandi maksustamise ajahetk nihutatud mitte pärandaja surma ega pärandi vastuvõtmise hetkele, vaid hoopis pärandvara võõrandamise momendile. Isiku vara väärtus suureneb küll pärandvara omandamise hetkel, kuid maksustatakse seda tulu alles võõrandamisel.

Seletuskirja kohaselt on pärandvarana saadud tulu maksust vabastatud isiku maksevõimelisust arvestades, et pärija ei peaks maksukohustuse täitmiseks pärandvara müüma. Kui aga päritud vara siiski müüakse, ei ole maksuvabastuseks enam põhjust ning saadud kasu maksustatakse tavakorras, samadel tingimustel mistahes viisil omandatud vara võõrandamisest saadud kasuga.²⁴³ Erialakirjanduses seevastu õigustatakse hoopis pärandi- ja kinkemaksu olemasolu maksevõimelise põhimõtte kaudu. Pärandi saaja maksustamist loetakse õigustatuks, kuna isiku maksevõimelisus on järsult ja ebaproportsionaalselt suurenenud.²⁴⁴ Lisaks on pärandimaksu kehtestamisel mitmeid võimalusi, millega välistada pärandvara müümise vajadus maksukohustuse täitmiseks.²⁴⁵

Selge ja üheselt mõistetava õigusliku regulatsiooni puudumine pärandi maksustamise osas on töö autori puhul ka põhjuseks, miks on olnud MTA sunnitud oma seisukohti ning praktikat pärandi maksustamisküsimustes kardinaalselt muutma ning valitsus tulumaksuseaduses

²⁴² Lehis (viide 4), lk 306. TuMS § 15 lg 1 annab üldreegli maksustamisel. TuMS § 15 lg 4 annab loetelu juhtudest, mil tulumaksuga maksustamist ei rakendata. Siinkohal on veel oluline silmas pidada, et TuMS § 38 lg 1¹ kohaselt loetakse pärandina saadud vara soetamismaksumuseks üksnes pärija tehtud kulud. Soetamismaksumuse kohta loe pikemalt käesoleva töö ptk 3.1.1. (lk 54 jj).

²⁴³ Seletuskiri (viide 61), lk 25-26.

²⁴⁴ Lehis (viide 62), lk 63.

²⁴⁵ Üheks võimaluseks on kehtestada minimaalne piirmäär, alla mille vara ei maksustada, teine võimalus on kehtestada võimalikult madalad maksumäärad, mis on kas fikseeritud või seotud pärija-pärandaja vahelise sugulusastmega. Loe lisaks: Carter (viide 32); Lahesoo (viide 37).

muudatusi ja täiendusi tegema.²⁴⁶ Maksusüsteemi üheks nõudeks on maksu lihtne rakendatavus, mis tähendab, et maksuseadused peaksid olema nii riigi kui maksumaksja jaoks selged ja arusaadavad.²⁴⁷ Ka hea õigusloome ja normitehnika eeskiri²⁴⁸ nõuab, et normi sõnastus peab olema selge, lihtne ja arusaadav – seda nii sõnastuse kui ka ülesehituse tähenduses. Praegune pärandi maksustamist puudutav regulatsioon eeldab seaduse lugejalt süsteemse tõlgendamise ning kohati ka “ridade vahelt lugemise” oskust.

3.1. Kehtiva regulatsiooni vastuolu maksuõiguse üldpõhimõtetega

3.1.1. Soetamismaksumuse mittearvestamine pärandina saadud vara võõrandamisel

12. veebruaril 2014. aastal tegi Riigikohus otsuse asjas number 3-3-1-97-13, mis “pööras pea peale” senikehtinud võõrandatud pärandvara maksustamise praktika. Kuni kohtuotsuseni lähtusid maksuhaldurid põhimõttest, et pärandina ja kinkena saadud vara soetamismaksumus on null, kuna nii kingituse kui ka pärandi saaja omandavad vara tasuta ja seega kingisaaja kui ka pärija kasu vara võõrandamisest on kogu tehingu müügihind.²⁴⁹ See tähendab, et kui pärija võõrandas näiteks oma isale kuulunud kinnistu või maja, mida pärija ei kasutanud ise eluasemena, siis loeti soetamismaksumuseks null ning tehingust saadud kasu kuulus täies ulatuses maksustamisele, kuna TuMS § 38 lg 1 lubab maha arvata vaid pärandi vastuvõtmisega seotud kulud. Riigikohus muutis kehtinud arusaama, selgitades et pärimine ei ole päris sama, mis kinkimine ning kuna pärimise puhul on tegemist seadusest tuleneva õigusjärglusega, asendub omandisuhte üks osaline teisega.²⁵⁰

Kohe pärast kohtuotsust avaldas MTA oma kodulehel juhendi päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamiseks, mis viitas Riigikohtu otsuses toodud järeldustele. 1. jaanuaril 2015. aastal jõustus tulumaksuseaduse muudatus. Tulumaksuseadusesse lisati § 38 lg 1¹, mille kohaselt loetakse pärandina saadud vara soetamismaksumuseks üksnes pärija tehtud kulud.

²⁴⁶ RKHKo 3-3-1-97-13 muutis kardinaalselt senist MTA käsitlust soetamismaksumuse mittearvestamise osas. 01.01.2015 jõustus tulumaksuseaduse muudatus, millega viidi sisse erisäte, mis sõnaselgelt sätestas soetamismaksumuse mittearvestamise pärandvara võõrandamisel (TuMS § 38 lg 1¹). Sama kohtulahendi ajendil muutis maksuamet ka omandireformi käigus tagastatud maa tulumaksuga maksustamise praktikat. Lisaks muudeti 2009. aastal mitteresidente puudutavaid sätteid maksuvabastuste osas (TuMS § 31). Varasemal polnud mitteresidentidel õigus teatud maksuvabastusi kasutada, see aga polnud kooskõlas EL kehtiva töötajate ja kauba vaba liikumise põhimõttega.

²⁴⁷ Lind (viide 114), lk 338, 340.

²⁴⁸ Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri. RT I, 29.12.2011, 228.

²⁴⁹ MTA juhend (viide 10).

²⁵⁰ RKHKo 3-3-1-97-13, p 13.

Seletuskirjas põhjendati täienduse sisseviimist sooviga säilitada *status quo*. Põhjendus ise kõlab “TuMS § 38 lõike 1 täiendamise eesmärk on säilitada seni kehtinud põhimõte, et isik, kes võõrandab pärimise teel omandatud vara, saab soetamismaksumuse hulka arvestada vaid enda tehtud kulud ning soetamismaksumust, mis on tekkinud pärandaja kantud kuludest, kasu arvutamisel arvesse ei võeta.”²⁵¹

Tõepoolest viitas kolleegium kohtuotsuses, et maksuõiguses puudub erisäte, mis välistaks soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse ülemineku pärijale.²⁵² PärS § 130 lg 1 kohaselt lähevad pärandi vastuvõtmisega pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, välja arvatud need, mis oma olemuselt on lahutamatult seotud pärandaja isikuga või mis seadusest tulenevalt ei saa ühelt isikult teisele üle minna. Riigikohus ütles soetamismaksumuse ülemineku kohta, et: “õigus vähendada vara võõrandamisest saadud kasu sama vara soetamismaksumuse võrra on tavaline varaline õigus, mis ei ole pärandaja isikuga lahutamatult seotud.”²⁵³ Ehkki kohus asus seisukohale, et võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi, nagu oleks maksustatud pärandajat viimase eluajal, viidi seadusesse sisse muudatus, mis säilitas siiski viimased 20 aastat kehtinud põhimõtte.

Muudatust põhjendati PärS §-ga 130 lg 1 kaudu, mille kohaselt lähevad pärandi vastuvõtmisega pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, välja arvatud need, mis oma olemuselt on lahutamatult seotud pärandaja isikuga või mis seadusest tulenevalt ei saa ühelt isikult teisele üle minna.²⁵⁴ Seletuskirja kohaselt võib “kohtuotsusest järeldada, et soetamismaksumuse õigusjärgluse korras ülekandmise välistamiseks peab tulumaksuseaduses olema selgem erisäte kui kehtivas seaduses olev viide vaid maksumaksja poolt tehtud kulude mahaarvamisele.”²⁵⁵

Sellisest käsitlusest tekib terve rida probleeme. Töö autor nõustub Eesti Maksumaksjate Liidu (edaspidi EML) järeldusega, et tegemist on põhimõtteliselt pärandimaksu kehtestamisega.²⁵⁶

²⁵¹ Seletuskiri (viide 61), lk 25-26.

²⁵² RKHKo 3-3-1-97-13, p 10.

²⁵³ RKHKo 3-3-1-97-13, p 10. Kohus toob otsuse p-s 12 isikuga lahutamatult seotud õiguse näitena TuMS § 15 lg 5 p 1 maksuvabastuse tingimuse, mille kohaselt peab maksumaksja elamut või korterit kasutamata kuni võõrandamiseni eluruumina. Ehk siis selleks, et pärija saaks rakendada TuMS § 15 lg 5 p 1 olevat maksuvabastust peab ta ise pärandina saadud kinnisasja kasutama viisil, mis vastavad elukoha kasutamise tingimustele. Autori märkus: eluaseme müügist saadud tulu maksustamise regulatsiooni sisu ja tõlgendused on samuti tekitanud laia arutelu. Erialakirjanduses heidetakse regulatsioonile ette vastuolulisust ning ebatäielikkust, lisaks vajaksid sätted ajakohastamist. Vt Vool, L. Mõningaid probleeme eluaseme müügist saadud tulu maksustamisel. - Maksumaksjad 2008, 8. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=611> (01.05.2015); Lehis, L. Probleeme ja probleemikesi kinnisvara müügitulu maksustamisel ehk kuidas kokku väänata TuMS § 15 lg 5 mõte ja säte. - Maksumaksjad 2005, 11. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=167> (28.04.2015).

²⁵⁴ Seletuskiri (viide 61), lk 25.

²⁵⁵ Seletuskiri (viide 61), lk 26.

²⁵⁶ EML. Kuidas selle pärandimaksuga ikka on? - Maksumaksjad, 2015, 3, lk 12.

Näiteks otsustab isik võõrandada endale kuuluva kinnistu. Vara võõrandamisest saadud kasu maksustatakse põhimõttel müügihind miinus soetamismaksumus, millele on juurde lubatud liita vara müügiga otseselt seotud dokumentaalselt tõendatud kulud. Kui aga sama isik sureb ning tema pärija otsustab kinnistu võõrandada, siis maksustatakse vara võõrandamisest saadud kasu täies ulatuses, v.a. müügiga otseselt seotud dokumentaalselt tõendatud kulud. Soetamismaksumuse mahaarvamine on välistatud (TuMS § 38 lg 1¹). Arusaadavuse huvides selgitan olukorda läbi numbrite:

Näide 1: isik ostis maatüki investeerimise eesmärgil 100 000 euroga ning võõrandas selle 150 000 euroga. Kinnisvara müügist saadud kasu: $150\,000 - 100\,000 = 50\,000$ eurot. 50 000 eurot kuulub tulumaksuga maksustamisele²⁵⁷. Tasumisele kuuluv tulumaks: $50\,000 \times 20\% = 10\,000$ eurot.

Näide 2: isik sai pärandiks maatüki – seega soetamismaksumust on null. Koheselt pärast pärandi kättesaamist müüs isik maa 150 000 euroga. Müügist saadud kasu: $150\,000 - 0 = 150\,000$ eurot. Tasumisele kuuluv tulumaks: $150\,000 \times 20\% = 30\,000$ eurot.

Seadusandja on soetamismaksumuse mahaarvamise välistamist põhjendanud läbi ühetaolise maksustamise põhimõtte. Nimelt välistatakse soetamismaksumuse mahaarvamine ühetaolise maksustamise põhimõttest tulenevalt, kuivõrd vara võõrandamisest saadud kasu arvestatakse tulumaksuseaduse kohaselt iga isiku ja iga tehingu lõikes eraldi.²⁵⁸ Ühetaolise maksustamise põhimõtte tuleneb võrdsuse põhimõttest (PS § 12). See tähendab, et sarnases olukorras olevaid isikuid tuleb kohelda sarnaselt. Praegune lahendus kohtleb maksumaksjaid aga ebavõrdselt, kuna pärimise fakt suurendab pärija maksukoormust. Lisaks on maksukoormus sõltuvuses omandatud vara liigist ja selle kasutusviisist pärast pärandi saamist. Kui näites 1 ja 2 oleks maatüki asemel olnud tegemist korteriga ning näite 2 puhul oleks isik pärandiks saadud korterisse elama asunud ning võõrandanud korteri alles mõne aja möödudes, oleks ta TuMS § 15 lg 4 p 1 kohaselt tulumaksust vabastatud.

Päritud vara maksustamise regulatsiooni läbimõtlematust näitavad ka vastuolud seletuskirjas välja toodud põhjenduste vahel. Näiteks ollakse seletuskirjas vastupidiselt RKHKo-le 3-3-1-97-13 seisukohal, et ehkki tsiviilõiguslikes suhetes tehakse vahet kinke ja pärimise teel

²⁵⁷ TuMS § 15 lg 1 kohaselt maksustatakse kinnisvara võõrandamine tulumaksuga. TuMS § 15 lg 5 p 1 ei kohaldu, kuna isik ei kasutanud korterit eluasemena.

²⁵⁸ Seletuskiri (viide 61), lk 26.

omandatud varaga ülekantavatel õigustel ja kohustustel, ei ole maksuõiguses selline vahetegu põhjendatud, kuna mõlemal juhul omandatakse vara tasuta ning soetamismaksumus seega puudub.²⁵⁹ Tõepoolest, erialakirjanduses ollakse seisukohal, et maksuõigus on iseseisev õigusharu, millel on oma reguleerimisala ning tsiviilõiguse terminid ja põhimõtted ei ole üksüheselt maksuõigusesse ülekantavad.²⁶⁰ Küll aga ei tähenda see, et maksuõiguses kui õigusharus endas võiks esineda vastuolusid õiguspõhimõtete ja terminite vahel.

Soetamismaksumuse mahaarvamise välistamine pärimise puhul ei ole kooskõlas maksuõiguses endas sätestatud põhimõtetega. MKS § 35 sätestab: “Kui seadusega on ette nähtud õigusjärgluse korras õiguste ja kohustuste üleminek ühelt isikult teisele, siis lähevad õigusjärglasele üle ka kõik käesoleva seaduse § 31 lõikes 1 nimetatud nõuded ja kohustused [...]” MKS § 36 lg 1 täpsustab õiguste ja kohustuste üleminekut pärimise korral “käesoleva seaduse § 31 lõikes 1 nimetatud nõuded ja kohustused, välja arvatud sunniraha maksmise kohustus, lähevad pärandajalt üle pärijale pärimisseaduses sätestatud korras.” Seega maksukorralduse seaduse kohaselt lähevad maksuseadusest tulenevad kohustused ja nõuded õigusjärgluse korras üle pärijatele. Samas on tulumaksuseaduses välistatud pärandajale kuulunud soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse ülekandmine pärijale samal põhimõttel.

Ühtse süsteemi puudumist ilmestab veel üks näide – sama seaduseelnõuga muudeti ka TuMS-i § 37 lg 2, milles päritud vara võrdsustati ostetud varaga. Kui varem sätestas § 37 lg 2 põhimõtte, et “kui füüsilisest isikust ettevõtja võõrandab vara, mille soetamismaksumuse ta on vara omandamise ajal kandnud ettevõtluse kuludesse, siis lisatakse selle vara müügihind või vahetuse teel saadud vara turuhind tema ettevõtlustulule.” Eelnõuga lisati täiendus, mille kohaselt toimitakse samadel alustel ka olukorras, kus FIE on saanud vara teiselt FIE-lt ettevõtte ülevõtmise või pärimise käigus.²⁶¹ Ettevõtte võõrandamisel maksustatakse vara ülevõtnud FIE-t samamoodi nagu oleks maksustatud ettevõtte ülevõtmist ennast kui ta oleks vara võõrandanud.

Kokkuvõttes võib öelda, et TuMS § 38 lg 1¹ ei ole iseenesest Riigikohtu seisukohaga vastuolus. Nagu eelpool mainitud, viitas Riigikohus otsuses, et õiguste üleminek on välistatud juhul, kui õiguse puhul on tegemist isikuga lahutamatuult seotud õigusega või kui õiguse üleminek on välistatud tulenevalt seadusest.²⁶² Seletuskirjas on erisätte sisseviimist õigustatud viitega PärS § 130 lg–le 1, mis välistab õiguste ja kohustuste ülemineku õigusjärgluse teel juhul, kui need

²⁵⁹ Seletuskiri (viide 61), lk 26.

²⁶⁰ Lehis (viide 62), lk 22.

²⁶¹ Seletuskiri (viide 61), lk 24-25.

²⁶² RKHKo, 3-3-1-97-13, p 10.

õigused ja kohustused “seadusest tulenevalt ei saa ühelt isikult teisele üle minna.”²⁶³ Kui maksuõiguses kehtib põhimõte, et isiku kohustused ja nõuded tema vastu lähevad üldõigusjärgluse teel üle pärijatele, siis võrdse kohtlemise põhimõttest lähtudes peaksid üle minema ka pärandaja õigused, mis ei ole lahutamatult tema isikuga seotud.

3.1.2. Maksuvabastuste üleminek pärijale

Pärast RKHK otsust 3-3-1-97-13 tõusetus küsimus, kas kõik tulumaksuseaduses sätestatud maksuvabastused lähevad pärijale üle.²⁶⁴ Eriti need maksuvabastused, mis puudutavad omandireformi käigus tagastatud või EVP-de eest erastatud vara (TuMS § 15 lg 4 p-d 5-8¹ ja § 15 lg 5 p 2, 3 ja 5).

Osade TuMS § 15 lg-s 4 ja TuMS § 15 lg-s 5 loetletud maksuvabastuste puhul ei teki õigusjärgluse teel ülemineku küsimuses probleeme. Kasutusotstarvet puudutavad maksuvabastused, nagu näiteks TuMS § 15 lg 5 p 1 ja p 7 nimetatud, ei lähe pärimise teel üle, kuna on isikuga lahutamatult seotud õigused.²⁶⁵ Nimetatud sätetes toodud maksuvabastusi saab pärandaja kasutada vaid juhul, kui ta ise on need tingimused vara võõrandamise hetkeks täitnud. See tähendab, et kui pärija soovib päritud vara tulumaksuvabalt müüa, peab ta päritud korterit või maja hakkama eluruumina kasutama. Säte kohtleb pärijat ja pärandajat võrdselt. Kui pärandaja ise loobuks kinnisasja elukohana kasutamisest enne võõrandamist, oleks ta kohustatud tasuma tulumaksu.²⁶⁶

Üldreeglina ei maksustata TuMS § 15 lg 4 p 2 kohaselt omandireformi käigus tagastatud vara. Keerulisem on aga olukord just omandireformi käigus või EVP-de eest erastatud vara puudutavate maksuvabastuste üleminekul. Erialaspetsialistid tõstatasid kohe pärast kohtuotsuse 3-3-1-97-13 avaldamist küsimuse, kas maksuvabastuste puhul peaks kehtima samasugune analoogia nagu soetamismaksumuse üleminekul pärandajalt pärijale.²⁶⁷

Varasem madalamate astmete kohtupraktika sellist seisukohta ei toeta. Tallinna Ringkonnakohus leidis 22.10.2010 otsuses nr 3-09-509, et “omandireformi õigustatud subjektidele kehtestatud maksuvabastused pärast vara tagastamist (omandireformi lõppemist) selle vara omandanud isikutele ei laiene. Kui omandireformi käigus vara tagasi saanud isik talle

²⁶³ Autori märkus: siinkohal on mõttekoht, kas piisab vaid sellest, et ükskõik milline seadus sätestab lihtsalt, et “õigus ei lähe üle” või seadus sätestab seda õigust viisil, et “oma olemuselt ei saa õigus üle minna”.

²⁶⁴ Arumäe (viide 7); Lehis (viide 7).

²⁶⁵ RKHKo 3-3-1-97-13, p 12.

²⁶⁶ Lehis (viide 7); RKHKo 3-3-1-97-13, p 12.

²⁶⁷ Arumäe (viide 7); Lehis (viide 7).

antud maksusoodustust ei kasuta, vaid otsustab selle pärandada, ei saa tema pärijad TuMS §-s 15 omandireformi õigustatud subjektidele ette nähtud maksusoodustusi kasutada.“²⁶⁸ Ringkonnakohtu otsuse kohaselt on TuMS § 15 lg 4 p 5 ja § 15 lg 5 p-s 2, 3 ja 5 sätestatud maksuvabastused ette nähtud vaid omandireformi õigustatud subjektile, mistõttu on need käsitletavad pärandajaga lahutamatult seotud õigusena. Lehis on aga seisukohal, et kuna pärimine ei ole võõrandamistehing ning vara staatus jääb alles ka pärija omandis, peaksid maksuvabastused pärijale üle minema.²⁶⁹ Lehise seisukoht eeldab, et tegemist ei ole isikuga olemuselt lahutamatute õigustega. Vastasel juhul on üleminek välistatud hoolimata asjaolust, et tegemist on õigusjärglusega.

16.06.2014 avaldus MTA kodulehel uue juhendi, milles võttis seisukoha, et omandireformi käigus tagastatud maa võõrandamise maksuvabastus (TuMS § 15 lg 4 p 5) läheb pärijale üle, ent TuMS § 15 lg 5 p-s 2, 3 ja 5 sätestatud maksuvabastused on isikuga lahutamatult seotud õigused ning seetõttu ei saa need õigusjärgluse teel üle minna.²⁷⁰ Maksuhalduri hinnangul toetab TuMS § 15 lg 4 sõnastus pärija suhtes maksuvabastuse rakendumist ja seda põhjusel, et viidatud sätte punkt 5 ei sea maksuvabastuse saamist sõltuvusse konkreetsest isikust, vaid lähtub üksnes maa omandamise viisist. Kuna riigikohtu suuniste kohaselt ei kujuta pärimine endast võõrandamistehingut, vaid tegemist on seadusest tuleneva õigusjärglusega, laienebki maksuvabastus isikule, kes omandireformi käigus tagastatud maa esmakordselt võõrandab.²⁷¹

TuMS § 15 lg 5 p 2, 3 ja 5 vabastavad MTA hinnangul vara võõrandamisel tulumaksukohustusest üksnes selle isiku, kelle omandisse on omandireformi käigus, õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamise või ostueesõigusega erastamise teel vara läinud. Seega on maksuvabastuse tingimuseks selgelt asjaolu, kuidas vara maksumaksja omandisse on läinud. Maksuhaldur selgitab, et “kuna pärija saab TuMS § 15 lg 5 p-s 2, 3 ja 5 nimetatud vara pärimismenetluse teel, siis pärijale vara võõrandamisel eelnimetatud maksuvabastused ei laiene, sest tema omandisse ei ole vara läinud TuMS § 15 lg 5 punktides 2, 3 ja 5 sätestatud viisil.”²⁷²

²⁶⁸ TlnRnKo 22.10.2010, 3-09-509, p 9.

²⁶⁹ Lehis (viide 7).

²⁷⁰ MTA juhend (viide 10).

²⁷¹ MTA juhend (viide 10).

²⁷² MTA juhend (viide 10).

MTA ülalmainitud tõlgendus tugineb TuMS § 14 lg 4 p 5 ja TuMS § 15 lg 5 p-d 2, 3 ja 5 sõnastuslikul erinevusel.²⁷³ Kui TuMS § 15 lg 4 p-s 5 on kirjas, et tulumaksuga ei maksustata “tulu omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamisest”, siis TuMS § 15 lg 5 punktides 2, 3 ja 5 kasutatakse sõnastust “on läinud maksumaksja omandisse”, mis annab alust järeldada, et maksuvabastust on kasutama õigustatud vaid see maksumaksja, kelle omandisse vara nimetatud viisil läks. Töö autori ei nõustu selle seisukohaga. Esiteks, Riigikohtus vaidluse all olnud TuMS § 38 lg-s 1 kasutatakse samamoodi sõnastust “maksumaksja poolt tehtud kuludest”. TuMS § 38 lg 1 osas selgitas Riigikohus, et kuna pärimise teel lähevad üle kõik isiku õigused ja kohustused, siis järelikult seaduses “maksumaksja” kohta sätestatud õigus kehtib ka maksumaksja õigusjärglastele.²⁷⁴

Teiseks, kuna omandireformi käigus võõrandatud vara tagastamise üheks eesmärgiks oli omandiõiguse rikkumisega tehtud ülekohtu heastamine,²⁷⁵ siis on meelevaldne eeldada, et seadusandja soovis teha vahet tagastaval vara liigiti. Hetkel kehtiva tulumaksu regulatsiooni tulemuseks on, et omandireformi käigus tagastatud maa esmavõõrandamine on maksuvaba ka pärijale, ent õigusvastaselt võõrandatud või ostuõigusega erastatud vara korral on õigusjärgluse teel maksuvabastuse kasutamine välistatud. Eesti Vabariigi omandireformi aluste seaduse²⁷⁶ (edaspidi ORAS) § 8 ja § 16¹ lg 1 sätestavad, et õigustatud subjekti surma korral läheb nõudeõigus üle pärijale. See tähendab, et juhul kui isik, kes oli õigustatud omandireformi teel vara tagasi saama, on surnud, siis on tema pärijatel samasugune nõudeõigus varale.²⁷⁷ Kui seaduse alusel lähevad õigusjärgluse teel üle kas õigused või kohustused, siis ei ole võimalik rääkida isikuga lahutamatult seotud õigustest.

22.01.2015 aastal tegi Tallinna Ringkonnakohus otsuse isiku ja MTA vahelises vaidluses, mis puudutas ostueesõigusega erastatud vara tulumaksuvabastuse (TuMs § 15 lg 5 p-s 3) ülekandumist pärijale.²⁷⁸ Nii halduskohus esimeses astmes kui ringkonnakohus teises astmes asusid seisukohale, et TuMS § 15 lg 5 p 3 puhul on tegemist isikuga lahutamatult seotud õigusega. Ringkonnakohtu otsuse kohaselt “ei kohaldu just seetõttu Riigikohtu lahendi 3-1-1-

²⁷³ Tegemist on MTA seisukohaga kohtuvaidluses, mis antud küsimust puudutab. Vt TlnRnKo 22.01.2015, 3-14-50711, p 6.

²⁷⁴ Lehis, L. Uudiseid pärandina saadud vara maksustamisest. – Maksumaksjad 2014, 6/7. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1562> (03.04.2015).

²⁷⁵ Eesti Vabariigi omandireformi aluste seaduse § 2 lg 1. RT 1991, 21, 257...RT I, 27.12.2013, 31.

²⁷⁶ Eesti Vabariigi omandireformi aluste seadus. RT 1991, 21, 257... RT I, 27.12.2013, 31. (siin ja edaspidi ORAS).

²⁷⁷ Õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamise korra punkt 17 viitab samuti ORAS §-le 16¹, mis sätestab nõudeõiguse ülemineku õigusjärgluse teel. Vt Õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamise kord. RT 1993, 7, 106... RT I, 06.02.2014, 6.

²⁷⁸ TlnRnKo 22.01.2015, 3-14-50711.

97-13 punktis 10 sätestatud põhimõte (soetamismaksumuse üleminek pärandajalt pärijale – autori märkus), kuna TuMS § 38 sätestatud õigus ei ole isikuga lahutamatult seotud õigus”. Antud töö kirjutamise hetkeks ei ole Riigikohus veel teinud otsust asja menetlusse võtmise osas. Seega ei ole teada, kas kohtupraktikas tuleb seisukoha muudatusi.

Töö autor ise ei nõustu Ringkonnakohtu 22.01.2015 otsuse põhjendustega, kuna käsitlemata on jäetud omandireformi tegelik eesmärk ning selle seos maksuvabastustega. Nii omandireformi käigus maa tagastamine, õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamine kui ostueesõigusega erastamine – kõik on omandireformi osad. Vahetegemine maksuvabastuste erineval jagamisel ei saanud kindlasti tollal seadusandja eesmärgiks olla. Antud juhul on nii maksuamet²⁷⁹, kui ka alama astme kohtud lähtunud analüüsis rangelt vaid TuMS § 15 lg 5 grammatilisest tõlgendusest. Kui vaadata ajaliselt ORAS-e vastuvõtmisele kõige lähemal olevat tulumaksuseadust, siis 1994. aastal kehtima hakanud tulumaksuseaduse²⁸⁰ § 9 lg 2 annab nimekirja tuludest, mis ei kuulu maksustamisele. Maksuvabastused on esitatud kõik ühes lõikes loeteluna ning omandireformi käigus tagastatud varal ning nii õigusvastaselt võõrandatud kui ostueesõigusega erastatud varal ei teha vahet.

Erilist tähelepanu väärrib TuMS § 9 lg 2 p 21, mis sätestab, et “tulumaksuga ei maksustata omandireformi käigus tagastatud maa esmamüügist saadud tulu.” 2000. aastal kehtima hakanud uude tulumaksuseadusesse seda sätet enam sisse ei kirjutatud. Lisaks eraldati omandireformi käigus tagastatud maa õigusvastaselt võõrandatud ja ostueesõigusega erastatud varast erinevasse lõikesse. Erinevatesse lõigetes paigutamise põhjust ei suutnud töö autor leida. Sätete tõlgendamises ei muutunud midagi. Nii kohtud kui MTA olid edasi kuni 2014. aasta veebruarini seisukohal, et kui omandireformi käigus vara tagasi saanud isik talle antud maksusoodustust ei kasuta, vaid otsustab selle pärandada, ei saa tema pärijad TuMS §-s 15 omandireformi õigustatud subjektidele ettenähtud maksusoodustusi kasutada.²⁸¹

3.1.3. Juhuslikkuse moment - maksustamise sõltumine vara liigist ning pärandaja käitumisest

²⁷⁹ Töö autor esitas MTA-le selgitustaotluse, milles soovis teada, millistel alustel asus MTA seisukohale, et TuMS § 15 lg 4 p 5 ei ole isikuga lahutamatult seotud õigus, ent TuMS § 15 lg 5 p 2, 3 ja 5 seevastu on. MTA vastuses seisab, et “MTA lähtus sätete analüüsimisel eelkõige sätte grammatilisest tõlgendusest.” EMTA selgitustaotluse vastus Kristi Kirsile, 27.04.2015. (e-kiri adressaadi valduses).

²⁸⁰ Tulumaksuseadus. RT I 1993, 79, 1184... RT I 1998, 9, 111.

²⁸¹ TlnRnKo 3-09-509, p 9.

Hetkel kehtiv regulatsioon on pannud pärijate maksukoormuse sõltuvusse omandatud vara liigist ning vara kasutusotstarbest. Pärandina saadud vara vastuvõtmine on maksuvaba (TuMS § 15 lg 4 p 1). Pärandina saadud vara võõrandamine on aga justkui topeltloterii, kus maksuvabastuse saamine sõltub esiteks pärandiks saadud vara liigist ning teiseks sellest, kuidas pärija on käitunud.

Vallasvara võõrandamine on maksuvaba (TuMS § 15 lg 4 p 4). Sularaha, kaasa arvatud arvelduskontol olev raha, on samuti maksuvaba, kuna tegemist on vallasvaraga. Väärtpaberite ning osade ja aktsiate võõrandamine on alati maksustatud (TuMS § 15 lg 1). Kinnisvara võõrandamisel on võimalik saada teatud juhtudel maksuvabastusi. Nimelt juhul, kui pärija asub pärandina saadud kinnisvara kasutama oma peamise elukohana, on hilisem võõrandamine tulumaksust vabastatud. Seejuures tuleb silmas pidada TuMS § 15 lg-st 6 tulenevat nõuet, mille kohaselt saab isik 2 aasta jooksul võõrandada ühe eluaseme. Lisaks on MTA juhendi kohaselt vabastatud omandireformi teel tagastatud maa esmavõõrandamine (TuMS § 15 lg 4 p 5).

Ühetaolise maksustamise põhimõttest lähtudes peab sarnases olukorras olevaid isikuid kohtlema sarnaselt. Kõik pärandi saanud isikud on sarnases olukorras. See, mis liiki vara nad pärisid või kuidas nad seda vara kasutavad, ei aseta isikuid majanduslikus mõttes ebavõrdsesse situatsiooni. Kui isik A saab pärandiks 200 000 eurot maksva maja ning isik B 200 000 eurot maksva uunikumauto, siis on nad saanud võrdse väärtusega pärandi.

Ebavõrdne kohtlemine kasvab välja olukorrast, kus isik A otsustab pärandiks saadud maja maha müüa. Juhul, kui A ei kasutanud maja oma eluasemenä, peab ta tasuma riigile müügist saadud kasult tulumaksu 40 000 eurot ($200\,000 \times 20\% = 40\,000$ eurot). Kätte saab ta 160 000 eurot sularaha. Isik B võõrandab talle pärandatud auto 200 000 euroga. Isik B päritud uunikumauto võõrandamine on tulumaksuvaba (TuMS § 15 lg 4 p 4) ning seega jääb talle kätte 200 000 eurot.

Selleks, et tagada pärandajate võrdne kohtlemine, tuleb jätta välja juhuslikkuse moment maksustamisel. Seadusandja põhjenduse kohaselt ei ole Eestis pärandimaksu kehtestatud põhjusel, et isikud ei peaks maksukohustuse täitmiseks pärandvara müüma. Kui aga päritud vara siiski müüakse, ei ole maksuvabastuseks enam põhjust ning saadud kasu maksustatakse tavakorras, samadel tingimustel mistahes viisil omandatud vara võõrandamisest saadud kasuga.²⁸² Siinkohal on seadusandja jätnud arvestamata asjaolu, et pärandvara on võimalik

²⁸² Seletuskiri (viide 61), lk 26.

saada erinevas vormis ning automaatselt asetanud pärijad ebavõrdsesse seisusse. Hetkel kehtiva regulatsiooni valguses peaks pärandaja, kes soovib oma pärijaid võrdselt kohelda, müüma enne surma maha kõik väärtpaberid ja kinnisvara ning pärandama sularaha.

3.2. Pärandihoidja poolt vastu võetud vara võõrandamise maksustamine

Erialakirjanduses on vähe räägitud maksukohustuste täitmisest pärimismenetluse käigus.²⁸³ 2009. aastal toimus antud küsimuses põhimõtteline muudatus, kuna Eestis jõustus 01.01.2009 uus pärimisseadus²⁸⁴ ning senikehtinud vastuvõtusüsteem pärimisel asendati loobumissüsteemiga. Kui varem pidi pärija pärimiseks pärandi vastu võtma (PärS § 4)²⁸⁵, siis uue süsteemi kohaselt läheb pärand üle avanemisel (PärS § 4). Siit tuleneb erisus ka pärandajale kuulunud õiguste ja kohustuste ülemineku ajas. Kindla ajahetke määramine omab tähtsust, kuna sellest sõltub, kes maksukohustust on määratud täitma.

Pärandi avanemise järgselt võib pärandvara suureneda pärandaja teenitud aktiivse tulu võrra, samuti võib pärandi hulka laekuda muud liiki tulusid, mis kuuluvad deklareerimisele (näiteks isiku töötasu vms.). Pärandvara hooldaja, testamenditäitja või pärija on kohustatud esitama pärandaja tuludeklaratsiooni, kui pärandaja sai surma aastal tulu – deklaratsioon esitatakse seejuures pärandaja nime ja isikukoodiga. Maksustamine toimub pärandaja seisukohalt - pärandajale ettenähtud mahaarvamisvõimalused kehtivad edasi ning võetakse deklaratsioonis arvesse. Ehk sageli on tarvis pärandi avanemisele järgnevalt ning enne pärandi vastuvõtmist pärijate poolt teha tehinguid ning esitada maksudeklaratsioone. Seda ka praeguse loobumissüsteemi puhul, kui on rakendatud pärandi hoiumeetmeid.²⁸⁶

Enne 01.07.2010 ei tekkinud selles osas küsimusi, kuna tollal kehtinud MKS § 36 lg 2 kohaselt “kuni pärandvara vastuvõtmiseni või sellest keeldumiseni täidab pärandaja nimel käesolevast seadusest või maksuseadusest tulenevaid kohustusi pärandvara hooldaja või testamenditäitja [...]”. Vastuolu tõttu uue pärimissüsteemiga muudeti MKS § 36 lg 2 sõnastust, et viia MKS ja PärS omavahel kooskõlla. Ümbersõnastatud MKS § 36 lg 2 ei sisalda enam viidet, kelle nimel

²⁸³ Elena Lass on viidanud, et tõenäoliselt ei ole põhjuseks mitte see, et kehtiv regulatsioon antud küsimuses on selge, vaid tegelikkuses on pärimismenetluses tekkivad probleemid maksumaksja ja maksuhalduri jaoks veel teadvustamata. Vt Lass, E. Suur segadus väikesest muudatusest: lüngad ja vastuolud pärimisega seotud maksualases regulatsioonis. – Maksumaksjad 2013, nr 4, lk 18-20.

²⁸⁴ Pärimisseadus, RT I 2008, 7, 52... RT I, 29.06.2014, 10.

²⁸⁵ Pärimisseadus. RT I 1996, 38, 752.

²⁸⁶ Lass (viide 283).

pärandvara hooldaja tegutseb. MKS seletuskirja²⁸⁷ kohaselt tegutseb pärandvara hooldaja pärija nimel – hoolimata sellest, et pärandvara valitsemise ajal ei ole üldjuhul pärija isik veel teada.

Pealtnäha tühine sõnastuse muudatus omab aga sisulist muutust pärandvara võõrandamisega seotud tulu maksustamisel. Enne MKS § 36 lg 2 muutmist omistati pärandi hoiumeetmete rakendamise ajal saadud tulu pärandajale. Maksustamisel lähtuti mahaarvamiste rakendamisel pärandaja õigustest. Ehk kui pärandi hoiumeetmete rakendamise ajal müüdi näiteks pärandajale kuulunud elamu, siis oli saadud kasu tulumaksuvaba (TuMS § 15 lg 5 p 1). Omandireformi käigus tagastatud või EVP-de eest erastatud vara võõrandamisel oli sel juhul võimalik kasutada TuMS § 15 lg 5 punktides 2, 3 ja 5 sätestatud maksuvabastusi, kuna pärandi hooldaja tegutses pärandaja nimel.

Uue MKS redaktsiooni kohaselt tegutseb pärandi hooldaja hoiumeetmete rakendamise ajal pärija nimel. Siinkohal tekib küsimus, kuidas toimub vara võõrandamisest saadud tulu maksustamine. Lähtudes loogikast, et kui vana MKS redaktsiooni kehtivuse ajal tegutses pärandi hooldaja pärandaja nimel ning müügist saadud kasu omistati pärandajale, siis hetkel kehtiva regulatsiooni kohaselt peaks võõrandamisest saadav tulu kuuluma pärijale. Sellisel juhul muutub aga võõrandamisest saadud kasu maksustamine kardinaalselt, kuna pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal ei ole vara võõrandamisel võimalik kasutada enam TuMS § 15 lg 5 punktides 1, 2, 3 ja 5 sätestatud maksuvabastusi.

Elena Lass viitab, et MKS muudatus tõstatas küsimuse pärandvara võõrandamisega seotud maksustamise põhimõtete võimaliku muutmise kohta, ent täna kehtivas õiguses on antud küsimus jäetud täielikult reguleerimata.²⁸⁸ Autorile teadaolevalt puudub antud küsimuses kohtupraktika, mis aga ei tähenda, et probleemi ei ole. Kuna täna lahendab maksuamet pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal võõrandatud vara maksustamist *case-by-case*²⁸⁹, siis on vaid aja küsimus, kuna mõni kohtuvaidlus tekib.

²⁸⁷ Rahandusministeerium. MKS seletuskiri seisuga 01.07.2014, lk 70-72. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>. (19.04.2015). (siin ja edaspidi MKS seletuskiri).

²⁸⁸ Lass (viide 283).

²⁸⁹ Töö autor esitas MTA-le kirjaliku järelepärimise, milles soovis teada, mis alustel maksustatakse võõrandatud varast saadud kasu pärandvara hoiumeetmete rakendamisel ning kas vara võõrandamisest saadud kasu omistatakse pärandajale või pärijale. Maksuhaldur viitas vastuses regulatsiooni puudulikkusele: “MKS ja TuMS regulatsioonide puudulikkuse tõttu on tihti keeruline pärimisega seotud maksuküsimusi üheselt ja kiiresti lahendada. Kuna seadusandluse puudujäägid peab kompenseerima ühtse ja järjepideva praktikaga, siis on äärmiselt oluline teada kaasuse konkreetseid asjaolusid.” MTA vastus Kristi Kirsile. 02.03.2015 (e-kiri adressaadi valduses).

3.3. Pärandatud vara võõrandamisel saadud kasu käsitlemine tuluna

Isiku vara suureneb pärandi võrra ning toimub isiku rikastumine pärandvara väärtuse ulatuses. Pärandvara vastab kõigile kolmele tulu elemendile. Pärandina saadud asjadel ja õigustel on alati rahaliselt hinnatav väärtus, pärandvara ei ole tagastatav ning pärandina saadud tulu on realiseeritav, see tähendab, et isikul on võimalus saadud tulu oma huvides kasutada (kulutada päritud sularaha, müüa kinnisvara või aktsiaid jne). Tulu mõiste elementidele vastavuse kaudu saab lugeda pärandvara tuluks. Nagu eelnevalt sai öeldud, ei kuulu mitte igasugune tulu maksustamisele.²⁹⁰ Tulu mõiste elementidele vastavusest aga üksi ei piisa, et hinnata, kas pärandvara on tulu, mis kuulub maksustamisele või mitte. Vastasel juhul kuuluksid maksustamisele ka hüvitised, elatised jms, kuna nimetatud väljamaksed on rahaliselt hinnatavad, tagastamatud ja realiseeritud.

TuMS § 15 lg 4 p 1 kohaselt ei maksustata tulumaksuga vastuvõetud pärandvara. Seadusandja põhjenduse kohaselt on pärandvarana saadud tulu maksust vabastatud isiku maksevõimelisust arvestades, et pärija ei peaks maksukohustuse täitmiseks pärandvara müüma. Kui aga päritud vara otsustatakse võõrandada, ei ole seadusandja sõnul maksuvabastuseks enam põhjust ning saadud kasu maksustatakse tavakorras, samadel tingimustel mistahes viisil omandatud vara võõrandamisest saadud kasuga.²⁹¹ Seadusandja põhjenduse kohaselt on pärandvara puhul tegemist tuluga tulumaksuseaduse mõttes, ent sotsiaalpoliitilistel kaalulustel on otsustatud saadud tulu maksust vabastada.

Lähtudes Euroopas domineerivast majandustegevuse tulu teooriast, on pärandimaks tulumaks vara tekkepõhise juurdekasvu teooria tähenduses.²⁹² Sellise tõlgenduse juures tekib aga probleem, kuna isiku tulu suureneb, ilma et ta ise osaleks majandustegevuses. Seega majandustegevuse tulu teooria kohaselt ei ole pärandi puhul tegemist tuluga. Ka Riigikohus on tegelenud tulu mõiste sisustamisega (mitte pärandvara kontekstis) ning jõudnud järeldusele, et füüsilise isiku maksustava tuluna TuMS § 12 lg 1 tähenduses saab käsitada üksnes sellist rahaliselt hinnatavat, tagastamatut ja realiseeritavat sissetulekut, mis tekib tulu saamise

²⁹⁰ Maksuvabastuse põhjuseid võib olla mitmeid. Vabastusi võidakse teha sotsiaalse kaastunde tõttu (sotsiaaltoetused, stipendiumid, hüvitised), struktuuripõhimõtte tõttu, et vältida topeltmaksustamist eri maksuliikide poolt. Näiteks ettevõtlustulu maksustatakse Eestis väljamakse tegemisel ning füüsiline isik ei pea hiljem väljamakselt uuesti tulumaksu tasuma. Maksuvabastusi tehakse ka poliitilistel ja administratiivsetel põhjustel – kui maksu kogumine on kas liiga keeruline ja kulukas või soovitakse teatud valdkonda toetada. Vt Burns, L., Krever, R. Individual Income tax. - Thuronyi, V. (ed.). Tax Law Design and Drafting. International Monetary Fund. Volume I. 1996, Chapter 14, pp 9-10.

²⁹¹ Seletuskiri (viide 61), lk 26.

²⁹² Tipke, K., Lang, J. Steuerrecht. 16. Tr. Köln, 1998, lk 200. (viidatud: Lind, K. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas õiguses.- Juridica 2003/IV, lk 343).

eesmärgil toimuva majandustegevuse tulemusena. Juhuslikku laadi sissetulekuid, mis ei ole tekkinud isiku tavapärase majandustegevuse tulemusena, ei ole õige lugeda tuluks ja tulumaksuga maksustada.²⁹³

Kuna pärandi puhul ei ole tegemist tuluga tulumaksuseaduse mõistes, siis ei tohiks pärandit sellise loogika kohaselt tulumaksuga maksustada. Mis ei tähenda, et pärandit ei tohiks mõne muu maksuga koormata. Näiteks Kanada, kes tühistas pärandimaksu 1972. aastal, ei loobunud pärandi maksustamisest täielikult, vaid hakkas pärandit maksustama vara väärtuse juurdekasvu kaudu.²⁹⁴ Samas ei ole ka see lahendus vastuoludest vaba. Vara juurdekasv liidetakse isiku teiste tuludega ning maksustatakse tulumaksuga. Tegelikkuses puudub oluline erinevus Kanada ja Eesti süsteemi vahel. Nii Kanadas kui ka Eestis moodustub tulu ostuhinna ja müügihinna vahest, lihtsalt Eestis on päritud vara võõrandamisel soetamismaksumus alati null. Küll aga on majandustegevuse teooriaga kooskõlas TuMS § 15 lg 4 p 1, mille kohaselt ei kuulu vastuvõetud pärandvara tulumaksuga maksustamisele.

Alapeatüki kokkuvõtteks võib öelda, et päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamisel tulumaksuga tõusetub kaks küsimust: esiteks kas tulumaks kaudse pärandimaksuna on sellisel kujul õigustatud ning teiseks, kas pärandi maksustamine juhuslikkuse alusel on seaduspärane ja võrdsuse põhimõttega kooskõlas. Seetõttu peab töö autor oluliseks järgmises peatükis analüüsida detailselt Eestis pärandi maksutamist reguleerivaid seadusesätteid ning nende vastavust maksuõiguse üldpõhimõtetele. Lisaks on välja toodud teiste pärandimaksu mitterakendavate riikide regulatsioonid ja praktikad päritud vara maksustamisel, et oleks võimalik võrrelda erinevaid lahendusi.

3.4. Võimalikud lahendused päritud vara maksustamiseks Eestis

Hetkel kehtiva päritud vara maksustamise regulatsiooni rakendamisel on tõusetunud teravalt esile mitmed maksuõiguse üldpõhimõtteid rikkuvad probleemid. Esiteks, 01.01.2015 TuMS-

²⁹³ RKHKo 17.12.2009, 3-3-1-72-08, p 12.

²⁹⁴ Levinud on seisukoht, et juhuslikku laadi vara väärtuse suurenemine ei ole ka vara väärtuse juurdekasvu maksuga maksustatav, ent pärand ja kinge on sellest loetelust siiski välistatud. Holmes (viide 101), p 379. Käesoleva töö autor ei nõustu antud seisukohaga. Objektivse netoprintsiibi järgi tuleb selleks, et maksuobjekt oleks kooskõlas konkreetse isiku maksevõimelisusega, tulust maha arvata kõik tulu saamiseks tehtud kulutused. Juhuslikku laadi sissetulekute puhul ei ole üldjuhul võimalik saadud kasust teha mahaarvamisi. Ehkki näiteks väärtapaberitest saadud kasum on juhuslik, on isikul võimalik tulust maha arvata soetamismaksumus (TuMS § 37). Pärand ja kinge on samuti juhuslik sissetulek, ent võrreldes väärtapaberitega on pärandi ja kinge puhul võimalik teha kindlaks vara soetamismaksumus (pärandaja poolt soetamiseks tehtud kulu) ainult teatud liiki vara puhul. Kinnisvara, varaliste õiguste ja väärtapaberite puhul on võimalik tuvastada soetamismaksumus, ent vallasvara (k.a. sularaha) puhul ei ole võimalik seda tuvastada ning siis jõuame tulemuseni, kus soetamismaksumuseks on null.

sse sisseviidud erisäte (§ 38 lg 1¹) rikub võrdse kohtlemise põhimõtet, maksustades pärijat ja pärandajat erinevalt. Teiseks, puudub ühene arusaam, kas omandireformi käigus tagastatud vara maksuvabastused on isikuga lahutamatult seotud õigused või mitte. Kolmandaks - maksustamise sõltumine pärandina saadud vara liigist ning pärandaja ja pärijate käitumisest on samuti võrdsuspõhimõtte ja ühetaolise maksustamise põhimõttega vastuolus. Lisaks maksustatakse hetkel pärandi võõrandamisest saadud tulu tulumaksuga, mis ei ole kooskõlas majandustegevuse tulu teooriaga, kuna teooria kohaselt loetakse maksustatavaks tuluks sissetulekut, mis tekib aktiivselt majandustegevuses osalemise tulemusena.

Päritud vara võõrandamise maksustamise regulatsiooni on seni muudetud üksikute sätete haaval. 2011. aastal muudeti mitteresidentide maksustamise korda, lubades ka neil kasutada § 15 lg 4 ja lg 5 sätestatud maksuvabastusi. Riigikohus pööras 22. veebruari 2014. aasta otsusega “pea peale” kakskümmend aastat kehtinud maksupraktika, kus päritud vara võõrandamisel loeti vara soetamismaksumuseks null, kuna vara oli pärija jaoks tasuta saadud. Riigikohus sedastas, et pärimise puhul ei ole tegemist võõrandamistehinguga, vaid isiku õigused ja kohustused lähevad pärijale üle õigusjärgluse teel, sealhulgas ka soetamismaksumuse mahaarvamise õigus. 01.01.2015 jõustus TuMS § 38 lg 1¹, millega “seadustati” aastakümneid kehtinud praktika.²⁹⁵ Lisaks uuendas MTA seoses veebruaris langetatud Riigikohtu otsusega seisukohta omandireformi käigus tagastatud maa müügil maksuvabastuse edasikandumisel. Maksuhalduri hinnangul on pärijal õigus saada omandireformi käigus tagastatud maa müügil maksuvabastust (TuMS § 15 lg 4 p 5).²⁹⁶ Seadusandja on teinud vaid “kosmeetilisi muudatusi” nendes sätetes, kus on ilmnunud otsesed vastuolud, millele kohus on viidanud.

3.4.1. Kaudse pärandimaksu kaotamine

TuMS § 15 lg 4 p 1 vabastab tulumaksust vastuvõetud pärandvara. Seletuskirjas on seadusandja selgelt väljendanud, et Eestis ei ole kehtestatud pärandimaksu põhjusel, et pärandaja ei peaks maksukohustuse täitmiseks päritud vara müüma. Küll aga on seadusandja rõhutanud: “kui päritud vara siiski müüakse, ei ole maksuvabastuseks enam põhjust ning saadud kasu maksustatakse tavakorras, samadel tingimustel mistahes viisil omandatud vara võõrandamisest saadud kasuga.”²⁹⁷ Esmapilgul tundub, et päritud vara võõrandamisest saadud kasu

²⁹⁵ Seadusandja kohaselt oli TuMS § 38 lõike 1 täiendamise eesmärk säilitada seni kehtinud põhimõtte, et isik, kes võõrandab pärimise teel omandatud vara, saab soetamismaksumuse hulka arvestada vaid enda tehtud kulud ning soetamismaksumust, mis on tekkinud pärandaja kantud kuludest, kasu arvutamisel arvesse ei võeta. Vt seletuskiri (viide 61), lk 25-26.

²⁹⁶ MTA pressiteade (viide 10).

²⁹⁷ Seletuskiri (viide 61), lk 26.

maksustamine toimubki üldistel alustel. Vara võõrandamisest saadud kasu moodustab müügihinna ning soetusmaksumuse vahe (TuMS § 37 lg 1). Soetusmaksumuseks loetakse maksumaksja poolt vara omandamiseks selle täiendamiseks ja parendamiseks tehtud kulutused (TuMS § 38 lg 1). Kuna pärandina saadud vara saadakse tasuta, loetakse soetamismaksumuseks null ning kasu maksustatakse kogu müügihinna ulatuses.

RKHKo 3-1-1-97-13 tegi “puust ja punaseks”, et soetamismaksumuse mahaarvamise õigus läheb õigusjärgluse korras pärandajalt üle pärijale. Küll aga jättis kohus lahendamata küsimuse, kas see “maksuõiguses puuduv erisäte, mis välistaks soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse ülemineku pärijale”²⁹⁸, oleks üldse võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas ning seekaudu ka põhiseadusega kooskõlas.

PärS § 130 lg 1 kohaselt saab välistada õiguste ja kohustuste ülemineku vaid juhul, kui tegemist on olemuselt isikuga lahutamatult seotud õigusega või õigusega, mis seadusest tulenevalt ei saa üle minna. Just viimasele seadusandja tugineski erisätte kehtestamisel. Siinkohal aga tekib küsimus, kas absoluutselt iga seadusega saab öelda, et “õigus ei lähe üle” või on siiski tarvis, et “õigus oma olemuselt” ei saa üle minna. Teiseks ei tohi seadus, mis piirab teatud õiguste üleminekut, minna vastuollu kõrgemal asuvate põhimõtetega.

Tulumaks saab nn kaudse pärandimaksuna toimida sellistes olukordades, kus pärija maksukohustus on pärimise fakti tõttu suurem kui oleks olnud vara võõrandamisel üldises korras. Soetamismaksumuse ülemineku välistamine tekitab situatsiooni, kus näiteks kinnisvara ja varaliste õiguste puhul on pärija sunnitud tasuma rohkem tulumaksu kui oleks pidanud tasuma pärandaja sama vara võõrandamisel. Seega kohtleb nn kaudne pärandimaks pärijaid ebavõrdselt, kuna nende maksukoormus on sõltuvuses omandatud vara liigist ja pärijate käitumisest ehk sellest, kuidas nad vara kasutama asuvad.

Seadusandja on seletuskirjas viidanud, et pärandaja poolt kantud soetamismaksumuse mahaarvamine pärija vara võõrandamisel saadud kasust on välistatud ühetaolise maksustamise põhimõttest tulenevalt.²⁹⁹ Ühetaolise maksustamise põhimõte on tuletatud PS §-st 12, mis sätestab üldise võrdsuspõhimõtte ja diskrimineerimiskeelu. Lihtsustatult öeldes tähendab ühetaolise maksustamise põhimõte seda, et sarnases olukorras olevaid isikuid tuleb kohelda

²⁹⁸ RKHKo 3-1-1-97-13, p 10.

²⁹⁹ Seletuskiri (viide 61), lk 26.

sarnaselt.³⁰⁰ Ka Riigikohus on viidanud, et võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi nagu oleks maksustatud pärandajat, kui too oleks oma eluajal vara võõrandanud.³⁰¹

Põhimõtteline viga seadusandja mõttekäiku tuleb sisse sellest, et seadusandja on välistanud vaheteo võõrandamistehingu ja pärimise vahel, kuigi Riigikohus sellele viitas.³⁰² Soetamismaksumuse välistamine on põhjendatud näiteks kinke puhul, kuna soetamismaksumuse mahaarvamise õigus lakkab võõradamistehingu tulemusena olemast. Pärandamine ei kujuta endast aga võõrandamistehingut, vaid tegemist on olemasoleva omandisuhte ühe osalise asendumisega teise isikuga.³⁰³ See tähendab, et pärijat tuleb maksustada samamoodi nagu pärandajat. PärS § 130 lg 1 välistab vaid oma olemuselt isikuga lahutamatu õiguste ja kohustuste ülemineku.

Hetkel kehtib olukord, kus näiteks kinnisvara, omandireformi käigus tagastatud vara (v.a. omandireformi käigus tagastatud maa esmavõõrandamine), väärtpaberite ja muude finantsõiguste võõrandamisel on pärija sunnitud kandma suuremat maksukoormust, võrreldes olukorraga, kus sama vara oleks võõrandanud pärandaja oma elu ajal üldises korras. Näiteks kui pärija võõrandab 100 000 euroga kinnistu, siis peab ta tasuma riigile 20 000 eurot tulumaksu ($100\,000 \text{ eurot} \times 20\% = 20\,000 \text{ eurot}$). Kui selle sama kinnistu oleks võõrandanud pärandaja enne oma surma, saab ta arvata müügihinnast maha kinnistu ostuhinna. Kui kinnistu maksis ostes 50 000 eurot, on pärandaja maksukohustuse suuruseks 10 000 eurot ($100\,000 \text{ eurot} - 50\,000 \text{ eurot} = 50\,000 \text{ eurot}$, mis kuulubmaksustamisele. $50\,000 \text{ eurot} \times 20\% = 10\,000 \text{ eurot}$). Selline vahetegu ei ole võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas.

Eesti lahendus soetamismaksumuse mahaarvamise välistamisel on pikkade õigustraditsioonidega riikidega võrreldes ainulaadne. Kõik töös analüüsitud näiteriigid – Norra, Rootsi, Kanada ja Austraalia – näevad ette päritud soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse päritud vara võõrandamisel saadud kasust. Tšehhis on päritud vara maksustamine inkorporeeritud küll tulumaksuseaduse sätetesse, kuid päritud vara osas kehtib täielik maksuvabastus.³⁰⁴

³⁰⁰ Holmes (viide 101), pp 19-20.

³⁰¹ RKHKo 3-3-1-97-13, p 10.

³⁰² Seletuskiri (viide 61), lk 26

³⁰³ RKHKo 3-1-1-97-13, p 13.

³⁰⁴ Czech Republic Income tax Act § 4a(a). Act No. 586/1992 Coll. On Income Taxes. Adopted 20. Nov 1992, Available at: [http://www.czechlegislation.com/en/586-1992-sb.\(02.05.2015\)](http://www.czechlegislation.com/en/586-1992-sb.(02.05.2015)). Autori märkus: Euroopa Komisjoni EL-i liikmesriikide varamaksude raporti viitab, et kaks EL-i liikmesriiki – Eesti ja Tšehhi - ei maksusta pärandit üldse. Tšehhi puhul viidatakse, et pärandi maksustamine on inkorporeeritud tulumaksuseaduse sätetesse, ent

Norra tulumaksuseaduse § 10-32 lg 1 kohaselt on vara soetamismaksumuseks pärandaja poolt võõrandatud vara müügihinna ning pärandaja poolt tasutud ostuhinna vahe. Rootsi tulumaksuseadus loeb soetamismaksumuseks samamoodi vara müügihinna ning pärandaja poolt tasutud soetamismaksumuse vahe (kap. 19 § 18). Norra ja Rootsi mõlemad käsitlevad kasuna vara väärtuse juurdekasvu, ent mõlemas riigis kehtib duaalne tulumaksusüsteem, kus kapitalitulu maksustatakse n-ö iseseisva fikseeritud määraga tulumaksuga. Ülejäänud tulu allub progresseeruvale maksumäärale.

Kanada ja Austraalia rakendavad süsteemi, kus soetamismaksumuseks loetakse vara õiglast turuhinda (*fair market value*) pärandaja surma hetkel.³⁰⁵ Selline “*stepped-up in basis*” süsteem annab mõlema riigi põhjenduste kohaselt õiglasema tulemuse, kui pärija ükskord kavatseb vara võõrandada.³⁰⁶ Maksustatav kasu saadakse vara õiglase turuhinna ning müügihinna vahest. Kuna nii Austraalias kui ka Kanadas kehtib astmeline tulumaks ning vara võõrandamisest saadud tulu liidetakse ülejäänud isiku tuluga ning maksustatakse tulumaksuga. Vara väärtuse juurdekasvust saadud tulu maksustatakse ½ ulatuses, välistamaks isiku ebamõistlik maksukoormuse teket.

Pärandimaksu mitterakendavate riikide maksukohustuslastega on pärimisel kaudselt sarnases olukorras need isikud, kes on küll pärandimaksu subjektideks, ent on maksust vabastatud kas perekondliku staatuse tõttu või jääb nende päritud vara väärtus maksuvabast miinimumist allapoole. Kokkuvõttes saab väita, et nende jaoks on pärandi vastuvõtmine maksuvaba. Juhul, kui need isikud (või ka pärandimaksu tasunud isikud) hakkavad päritud vara võõrandama, maksustatakse neid näiteks USA-s, Suurbritannias, Prantsusmaal jne üldises korras. USA tulumaksuseaduse (*Internal Revenue Code*)³⁰⁷ § 1014(a) kohaselt on päritud vara soetamismaksumuseks vara õiglane turuväärtus pärandaja surma hetkel. Suurbritannia vara juurdekasvu maksustamise seaduse (*Taxation of Chargeable Gains 1992*)³⁰⁸ (chp 17 par 1(a)) kohaselt võrdub soetamismaksumus vara turuväärtusega pärandaja surma hetkel. Prantsusmaal

seejärel on ette nähtud täielik maksuvabastus. Eesti puhul viidatakse vaid, et pärand on igasugusest maksustamisest vaba. Nii Tšehhi kui Eesti tulumaksuseaduse säte, mis puudutab pärandi maksuvabastust, on identne, sätestades, et “tulumaksust on vabastatud pärandvara vastuvõtmine.”. Eesti TuMS §-s 15 lg 4 loetleb maksuvabastused ning samamoodi on need välja toodud Tšehhi tulumaksuseaduse §-s 4 a. Tõepoolest võib Eesti TuMS-st jääda mulje, et pärandatud vara ei maksustata ka võõrandamisel, kuna erinevalt Tšehhi tulumaksuseadusest ei ole üheski järgnevas tulu maksustamist käsitlevas sättes viidatud, et päritud vara võõrandamisest saadud tulu on maksustatud või maksust vabastatud. Vt Cross-country review of Taxes (viide 13), pp 121-122.

³⁰⁵ Kanada tulumaksuseaduse §-s 10 on defineeritud õiglase turuhinna mõistet. Vt Income Tax Act – 1985. § 10.

³⁰⁶ Definition of “*stepped-up in basis*”. Available at: <http://www.investopedia.com/terms/s/stepupinbasis.asp> (03.05.2015).

³⁰⁷ Internal Revenue Code. Available at: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. (02.05.2015).

³⁰⁸ Taxation of Chargeable Gains. - 1992. Available at: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/contents/enacted>. (03.05.2015).

on päritud ja kingitud vara võõrandamine maksust üldse vabastatud (Prantsusmaa pärandimaksumäär on üks Euroopa kõrgemaid, samas on maksuvabastused tagasihoidlikud – autori märkus).³⁰⁹

Mis puudutab omandireformi käigus tagastatud maksuvabastuste ülemineku välistamist pärandajale (v.a. omandireformi käigus tagastatud maa), siis nende maksustamist erineval alusel ei saa pidada enne võrdsuspõhimõtet rikkuvaks, kuni pole selgeks vaieldud küsimus, kas sellise vara võõrandamise maksuvabastuse näol on tegemist isikuga lahutamatult seotud õigusega või mitte. Kuna omandireform on iseloomulik nähtus vaid Eestile, ei ole võimalik ka kusagilt eeskju otsida küsimuse lahendamisel.

Töö autor ise on pigem seisukohal, et nimetatud maksuvabastused ei ole isikuga lahutamatult seotud õigused. ORAS §-s 7 on loetletud omandireformi õigustatud subjektid. Nende hulka saavad kuuluda ka nõudeõigust omanud isiku pärijad, kui isik ise on surnud. See tähendab, et tegemist ei saa olla omadustelt isikuga lahutamatu õigusega. Küll aga on tegu piiratud õigusega, kuna subjektide ring, kellele nõudeõigus saab pärimisel üle minna on seadusega kindlaks määratud (ORAS § 7 lg 1 p 3). ORAS § 16¹ sätestab pärijate nõudeõiguse.

Ringkonnakohus leidis 22.10.2010 otsuses nr 3-09-509, et “omandireformi õigustatud subjektidele kehtestatud maksuvabastused pärast vara tagastamist (omandireformi lõppemist) selle vara omandanud isikutele ei laiene. Kui omandireformi käigus vara tagasi saanud isik talle antud maksusoodustust ei kasuta, vaid otsustab selle pärandada, ei saa tema pärijad TuMS §-s 15 omandireformi õigustatud subjektidele ette nähtud maksusoodustusi kasutada.”

Lisaks ei ole kohane vahetegu omandireformi käigus tagastatud maa võõrandamisest saadud tulu maksuvabastuse jaatamisel ning ülejäänud omandireformi käigus tagastatud vara ülemineku välistamisel. Omandireformi eesmärgiks oli taastada isikute õiguste rikkumine. Nii omandireformi käigus tagastatud maa kui muu vara kuuluvad kõik sama seaduse reguleerimisalasse. Erinevus eelmainitud varade kohtlemisel on tekkinud tulumaksuseaduse sätete grammatilise tõlgendamise tulemusena. Nimelt reguleerib omandireformi käigus tagastatud maa maksuvabastust TuMS § 15 lg 4 p 5, ülejäänud vara tagastamise maksuvabastust aga TuMS § 15 lg 5 p-d 2-3 ja 5. Ebaõnnestunud sõnastusega seadus ei saa olla isikute õiguste ebavõrdse kohtlemise põhjuseks. Kui leitakse, et omandireformi käigus tagastatud vara

³⁰⁹ French Capital Gains tax, p 11.1.2., Available at: <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax/>. (03.05.2015).

maksuvabastus on oma olemuselt isikuga lahutamatult seotud õigus, siis tuleb kaotada omandireformi käigus tagastatud varade eristamine.

3.4.2. Pärandimaksu kehtestamine lõpetaks vara maksustamise juhuslikkuse alusel

Teine oluline probleem, mis vajab lahendust, on pärijate maksukoormuse sõltumine omandatud vara liigist ning vara kasutusotstarbest. Ühetaolise maksustamise põhimõttest lähtudes peab sarnases olukorras olevaid isikuid kohtlema sarnaselt.³¹⁰ Hetkel on pärandvara saamine pärijate jaoks kui loterii. Näiteks on tulumaksust vabastatud vallasvara, eluasemena kasutusel oleva kinnisvara ning omandireformi käigus tagastatud maa võõrandamine. Ka sularaha pärimine on maksuvaba. Kui isik soovib aga võõrandada päranduseks saadud kinnisvara, omandireformi käigus tagastatud vara (v.a. maa), finantsõigusi jms, on ta sunnitud tasuma teenitud kasult tulumaksu. Silmas tuleb pidada, et TuMS § 38 lg 1¹ kohaselt kuulub maksutamisele põhimõtteliselt kogu võõrandatud varast saadud kasu. Seega kui pärandaja soovib, et tema highi ja vaevaga kogutud varandus ei sattuks hiljem maksu alla ning tagatud oleks pärijate võrdne kohtlemine, peaks ta enne oma surma müüma vara, mille puhul pärijatele vara võõrandamisel maksuvabastus ei laiene ning pärandama neile sularaha.

Juhuslikkuse alusel päritud vara maksustamine ei ole siiski Eestile ainuomane probleem. Kõik analüüsitud näiteriigid rikuvad siinkohal ühetaolise maksustamise põhimõtet, olles pannud pärija maksukoormuse päritud vara võõrandamisel sõltuvusse pärandatud vara liigist. Nii Norras, Austraalias kui ka Kanadas on nähtud ette Eestiga sarnased maksuvabastused. Rootsi on ainus riik, kes maksustab ka vallasvara võõrandamist. Austraalias on vallasvara võõrandamisel nähtud ette vara väärtuse piirmäärad, alates millest hakatakse ka vallasvara maksustama. Näiteks isiklikus tarbmises olevate esemete puhul on see 10 000 austraalia dollarit.³¹¹

Ebavõrdse kohtlemise kaotamiseks on kaks võimalust – kas vabastada päritud vara võõrandamisest saadud kasu täielikul maksustamisest või siis kaotada kõik maksuvabastused. Esimene variandi puhul kaotab riik märkimisväärse osa maksutulust, teine variant ei ole aga pärandi vastuvõtmist mittemaksustavas riigis võimalik, kuna sularaha pärimist ei ole võimalik võõrandamisel kuidagi maksustada.

³¹⁰ Holmes (viide 101), pp 19-20.

³¹¹ Income Tax Assessment Act – 1997., Chapter 3, §§ 118-5 – 118-85.

On ka kolmas võimalus - pärandimaksu kehtestamine. Pärandimaksuga maksustatakse üldjuhul kogu surnud isiku vara - nii vallasvara, kinnisvara, sularaha, varalised õigused, väärtpaberid, isiklikus kasutuses olnud esemed jne³¹² - välistades niimoodi vara liigiti pärijate erineva kohtlemise.

PS § 113 lubab makse kehtestada vaid seaduse alusel. Riiklike maksude loetelu on välja toodud MKS §-s 4. Pärandi- ja kinkemaksu hetkel kehtiva regulatsiooni maksude loetelus ei ole. Maksu kehtestamiseks on tarvis täiendada MKS § 3 lg-s 2 sätestatud riiklike maksude nimekirja. Seletuskirja kohaselt on seadusandja teadlikult valinud pärandimaksu mitte kehtestada, kuna ei soovi, et isikud peaksid maksukohustuse täitmiseks päritud vara võõrandama hakkama. Seadusandja järeldus on väga üldistav. Pärandimaksu ja maksukohustuse täitmiseks vara võõrandamise vahele ei saa tõmmata “automaatset” võrdusmärki.

Enamikes pärandimaksu rakendavates riikides on ette nähtud maksuvabastuse miinimum, alla mille päritud vara ei maksustata. Näiteks USA-s on 2015. aastal maksuvaba vara väärtuses kuni 5 430 000 ameerika dollarit³¹³, Saksamaal 75 000 eurot, Suurbritannias 325 000 inglise naela, Hollandis 117 214 eurot, Soomes 20 000 eurot.³¹⁴ Sageli sõltub miinimummäär sugulusastmest – mida kaugem sugulane, seda madalam on maksuvabastus ning maksumäär on kõrgem. Näiteks Saksamaal on abikaasale rakendatavaks maksimummääraks 30% (maksuvabastus 500 000 eurot), külgliinis sugulastele aga vastavalt 43% ja 50% (mõlema puhul 32 000 eurot maksuvaba). Lisaks on Prantsusmaal, Hollandis, Saksamaal ning paljudes teistes riikides peamise eluaseme pärandamine maksust vabastatud.³¹⁵ Pärandimaksu kehtestamisel jälgitakse järjest rohkem, et abikaasa³¹⁶ ja laste elutingimused ei halveneks pärandimaksu rakendamise tagajärjel. Näiteks on Prantsusmaal, Iirimaal, Suurbritannias, Taanis ja veel seitsmes liikmesriigis abikaasa pärandimaksust üldse vabastatud. Lastel puhul näevad täieliku maksuvabastuse ette seitse liikmesriiki.³¹⁷ Lähisugulaste maksuvabastused on tõenäoliselt just üheks põhjuseks, miks pärandimaksust laekuv tulu moodustab vaid väikese osa riikide maksude kogutulust. EL liikmesriikides tundub olevat üldreegliks, et maksustamine ei tohi ülemäära sekkuda isiku õigusesse hoolitseda oma lähedaste eest ka pärast surma.³¹⁸

³¹² New World Encyclopedia (viide 46).

³¹³ Internal Revenue Service. Estate tax and gifts. Available at: <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/Estate-Tax>. (28.04.2015).

³¹⁴ Cross-Country review of Taxes (viide 13), pp 138-149, 290-292, 390-392, 368-370.

³¹⁵ Cross-Country review of Taxes (viide 13), pp 23, 56.

³¹⁶ Autori märkus: Paljudes riikides kvalifitseeruvad ka elukaaslane ja samasooline partner abikaasa mõiste alla.

³¹⁷ Cross-Country review of Taxes (viide 13), p 63.

³¹⁸ Cross-Country review of Taxes (viide 13), pp 7-8.

Prof. Inge van Vijeiken ja teised Hollandi õigusteadlased on tugevalt kritiseerinud Hollandis 2001. aastal läbiviidud pärandimaksu reformi, millega kehtestati abikaasale järelpärimise korras täielik maksuvabastus, kuna vabastus ei ole kooskõlas maksevõimelisuse põhimõttega ning maksukoormus ei ole seeläbi ühiskonna liikmete vahel õiglaselt jaotunud.³¹⁹ Maksuvabastused peavad olema põhjendatud. Maksuvabastuste mõtlematu ja võimalikult laialdane kehtestamine ei ole kooskõlas maksevõimelisuse põhimõttega.³²⁰ Kui maksust on vabastatud suurem osa maksu subjektidest, kaotab konkreetne maks mõtte. Pärandimaksu puhul tekib moraalne dilemma: kas maksevõimelisuse peaks eelistama perekonna kaitse põhimõtet või vastupidi. Euroopa riigid näivad toetavat abikaasa ja laste maksuvabastuste kaudu põhimõtet, et perekonnaliikmed hoolitsevad lähedaste eest nii enne kui ka pärast surma.³²¹

Eestis puudub ülevaade, kui suure osa riigi maksutulust moodustab päritud vara võõrandamisest saadud maksutulu. Juhul, kui seadusandja peaks kaaluma pärandimaksu sisseviimist, peaks teiste riikide eeskujul olema maksust vabastatud peamise eluaseme pärimine, mis tagab perekonna kaitse põhimõtte järgimise, ent ülejäänud pärandit oleks mõistlik maksustada täies ulatuses, vältimaks pärijate ebavõrdset kohtlemist. Maksumäärad võiksid olla seotud pärija-pärandaja vahelise sugulusastmega. Maksumäärade suuruse osas peab seadusandja lähtma proportsionaalsuse põhimõttest, välistamaks et pärija oleks sunnitud maksu maksmiseks omandi võõrandama või pärandist loobuma.³²²

Kokkuvõtlikult võib öelda, et kuigi pärandimaksu puhul on keeruline leida tasakaal perekonna ja omandi kaitse ning maksevõimelisuse põhimõtte vahel, kohtleb pärandimaks pärijaid võrdsemalt kui muud maksud, mis päritud vara võõrandamist koormavad. Pärandimaksu eeliseks võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt on, et pärandimaks ei tee vahet vara liigil ega pärijate käitumisel. Pärandimaksuga maksustatakse kogu isiku vara, millest on maha arvatud pärandaja kohustused.

³¹⁹ Lahesoo (viide 37); Vijeiken van, I. (viide 39).

³²⁰ Lind (viide 114), lk 249.

³²¹ Cross-Country review of Taxes (viide 13).

³²² Lehis (viide 62), lk 68.

Kokkuvõte

Tänapäevane maksupoliitika tugineb sotsiaalsel lepingul indiviidi ja riigi vahel. Riik, kui organiseeritud ühiskond, on loodud eesmärgiga tagada oma liikmete turvalisus ja heaolu. Kohustuse täitmiseks on riik sunnitud koguma vahendeid, piirates sellega individide ja gruppide õigusi ning vabadusi. Ent maksude kehtestamisel ei ole ka seadusandja vaba oma tegevuses. Kuigi maksude kehtestamine ja kogumine toimub avalikes huvides, peab seadusandja pidama silmas legaalsuse põhimõtet – makse saab kehtestada vaid siis, kui neil on seadusest tulenev alus. Maksusüsteem peab olema õiglane ning maksumaksjad kandma võrdset kohustust riigi ülalpidamise eest.

Just õiglus ja võrdsus on kaks mõistet, millele käesolevas magistritöös on keskendutud. Nimelt on töö autori eesmärgiks läbi õiguse üldpõhimõtete ning teiste riikide regulatsioonide võrdluse jõuda selgusele, mis viisil ja kas üldse peaks Eesti pärandina saadud vara maksustama, et tagatud oleks maksumaksjate võrdne ja õiglane kohtlemine.

Maksuõiguses lähtutakse isikute kohtlemisel horisontaalsest ja vertikaalsest võrdsuspõhimõttest. Võrdsuse põhimõte on Eestis sätestatud PS-s § 12, mille kohaselt “kõik on seaduse ees võrdsed”. Võrdsuspõhimõttest tuletatud ühetaolise maksustamise põhimõte nõuab, et kõiki sarnases olukorras isikuid tuleb kohelda sarnaselt. See tähendab, et sarnastes tingimustes ja võrdset tulu saavad maksumaksjad peavad maksma sama suurt maksu, olenemata tuluallikast või muudest faktoritest. Sellist käsitlust – sarnane kohtlemine sarnastes tingimustes - nimetatakse horisontaalseks võrdsuseks (*horizontal equity*). Kuidas aga peab kohtlema ebavõrdses olukorras olevaid isikuid? Üldreeglina tekitab ebavõrdses olukorras olevate isikute võrdne kohtlemine veel suuremat ebavõrdsust. Seetõttu kui võrdseid tuleb kohelda võrdselt, siis ebavõrdsed tuleb kohelda ebavõrdselt. Vertikaalseks võrdsusprintsipiks peetakse just ebavõrdses olukorras olevate isikute ebavõrdset kohtlemist.

Võrdsuse põhimõttele annab maksuõiguses tegeliku “sisu” maksevõimelisuse põhimõte. Lihtsustatult tähendab maksevõimelisuse põhimõte, et iga kodanik on kohustatud hoolitsema riigi heaolu ja käekäigu eest vastavalt oma võimetele. Just maksevõimelisuse põhimõttega õigustatakse pärandi- ja kinkemaksu olemasolu, kuna pärandi saamisega isiku maksevõimelisus suureneb järsult ja ebaproportsionaalselt.

Maksude kehtestamisel ei piisa vaid maksuõiguse põhimõtete järgimisest. Kuna maksud koormavad isikut – võib isegi öelda, et maksude kehtestamise ja kogumise kaudu sekkub riik isiku eraellu – on oluline, et tagatud oleks tasakaal isiku kohustuste ja põhiõiguste ning -vabaduste kaitse vahel.

Tulenevalt PS §-st 32 on igäihe omand puutumatu ning kaitstud. Igäihel on õigus oma omandit vabalt vallata, kasutada ja käsutada. Pärimisõigus tähendab isiku vabadust valida, kellele ta oma vara jätab. Pärandi maksustamise kaudu asetab aga riik end põhimõtteliselt sunniviisiliselt teiste pärijate kõrvale, võttes teatud osa pärandist maksude kaudu endale. Seeläbi riivab riik nii omandiõigust kui perekonna kaitse õigust. Kuna nii omandiõiguse kui ka perekonna kaitse õiguse puhul on tegemist lihtsa seadusereservatsiooniga õigustega, siis ei ole nende õiguste piiramine välistatud. Ühe piirangu õigustusena saab arvesse võtta põhiseaduse norme, mis kaitsevad kollektiivseid hüvesid. Küll aga peab seadusandja näiteks omandit piiravate maksude kehtestamisel arvestama proportsionaalsuse printsiibiga. Maksukoormus ei tohi minna isiku jaoks nii suureks, et sunniks isikut maksustatavast asjast loobuma.

Seadusandja põhjenduste kohaselt on pärandvarana saadud tulu Eestis maksust vabastatud just nimelt seetõttu, et pärija ei peaks maksukohustuse täitmiseks pärandvara müüma. Pärandimaksu ja maksukohustuse täitmiseks vara võõrandamise vahele ei saa siiski tõmmata “automaatset” võrdusmärki. Enamikes pärandimaksu rakendavates riikides on ette nähtud maksuvabastuse miinimum, alla mille päritud vara ei maksustata. Näiteks USA-s on 2015. aastal maksuvaba vara väärtuses kuni 5 430 000 ameerika dollarit, Saksamaal 75 000 eurot, Suurbritannias 325 000 inglise naela jne. Sageli sõltub miinimummäär sugulusastmest – mida kaugem sugulane, seda madalam on maksuvabastus ning maksumäär on kõrgem. Lisaks on paljudes riikides peamise eluaseme pärandamine maksust vabastatud ning pärandimaksu kehtestamisel jälgitakse järjest rohkem, et abikaasa ja laste elutingimused ei halveneks pärandimaksu rakendamise tagajärjel. Näiteks on Prantsusmaal, Iirimaa, Suurbritannias, Taanis ja veel seitsmes EL-i liikmesriigis abikaasa pärandimaksust üldse vabastatud.

Ehkki vana, 1994. aastal jõustunud maksukorralduse seadus, nägi ette võimaluse pärandi- ja kinkemaksu kehtestamiseks Eestis, otsustas seadusandja võimalust mitte kasutada ning pärandina saadud vara vastuvõtmisele kehtestati maksuvabastus - TuMS § 15 lg 4 p 1 kohaselt ei maksustata tulumaksuga vastuvõetud pärandvara. Ehkki esmapilgul tundub, et Eestis on pärandvara maksust vabastatud, on see seisukoht ekslik. Pärandvara võõrandamine

maksustatakse füüsilise isiku tulumaksuga tavapärasel korras, kui ei esine muid maksuvabastuse aluseid TuMS-s.

Pärandiks saadud vara võõrandamise maksustamise regulatsiooni ei saa pidada kahjuks kuigi õnnestunuks. Tegelikult peetakse juba TuMS § 15 lg 4 p-s 1 sätestatud maksuvabastust ülalmainitud põhjusel ebatäpseks. Peamiste probleemidena on kerkinud esile pärandvara võõrandamisest saadud kasu maksustamise juhuslikkus – nimelt sõltub vara maksukohustuse tekkimine nii vara liigist kui ka pärijate käitumisest. Hoopis reguleerimata on pärandi maksustamise küsimus pärandvara hoiumeetmete rakendamise ajal ning 2014. aasta RKHko 3-3-1-97-13 tõstis päevakorda mitmeid põhimõttelisi küsimusi. Kuigi Riigikohtu lahend analüüsis otseselt vaid küsimust, kas pärandajale kuulunud õigused kanduvad universaalõiglusjärgluse teel üle pärijale – ehk kas pärandaja õigus arvata vara võõrandamisel müügihinnast maha soetamismaksumus läheb pärijale üle või ei – on selle probleemi taga peidus palju põhimõttelisem küsimus: Kas Eestis kehtib varjatud kujul pärandimaks? Nimelt toob pärimise fakt teatud olukordades pärijale kaasa suurema maksukoormuse, võrreldes vara võõrandamisega üldises korras.

Probleem peitub tulumaksuseaduse paragrahvis 38 lg 1¹. Nimelt loetakse päritud vara soetamismaksumuseks üksnes pärija tehtud kulud, mis tähendab, et päritud vara soetamismaksumuseks on põhimõtteliselt null. Selline käsitlus on kehtinud praktikas terve Eesti taasiseseisvumise aja. Ehkki Riigikohus viitas, et pärimine ei kujuta endast võõrandamist pärandaja jaoks ega soetamist pärija jaoks, vaid olemasoleva omandisuhte üks osaline asendub teisega, asus seadusandja seisukohale, et maksuõiguses ei ole vahetegu põhjendatud.

Seetõttu kehtib hetkel olukord, kus näiteks kinnisvara, omandireformi käigus tagastatud vara (v.a. omandireformi käigus tagastatud maa esmavõõrandamine), väärtpaberite ja muude finantsõiguste võõrandamisel on pärija sunnitud kandma suuremat maksukoormust, võrreldes olukorraga, kus sama vara oleks võõrandanud pärandaja oma elu ajal üldises korras.

Selline vahetegu ei ole aga võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas. Kuigi pärija omandas vara tasuta, peab seadusandja võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt maksustama pärijat samamoodi nagu oleks maksustatud pärandajat, kui too oleks oma eluajal konkreetse vara võõrandanud.

Mis puudutab omandireformi käigus tagastatud maksuvabastuste ülemineku välistamist pärandajale (v.a. omandireformi käigus tagastatud maa), siis nende maksustamist erineval alusel ei saa pidada enne võrdsuspõhimõtet rikkuvaks, kuni pole selgeks vaieldud küsimust, kas sellise vara võõrandamise maksuvabastuse näol on tegemist isikuga lahutamatuult seotud õigusega või mitte. Kuna omandireform on iseloomulik nähtus vaid Eestile, ei ole võimalik ka kusagilt eeskju otsida küsimuse lahendamisel.

Küll aga on Eesti lahendus soetamismaksumuse mahaarvamise välistamisel kui mitte unikaalne, siis äärmiselt haruldane. Kõik töös analüüsitud näiteriigid – Norra, Rootsi, Kanada ja Austraalia – näevad ette päritud soetamismaksumuse mahaarvamise õiguse päritud vara võõrandamisel saadud kasust. Kanada ja Austraalia rakendavad süsteemi, kus soetamismaksumuseks loetakse vara õiglast turuhinda pärandaja surma hetkel. Selline *“stepped-up in value”* süsteem annab mõlema riigi põhjenduste kohaselt õiglasema tulemuse, kui pärija ükskord kavatseb vara võõrandada. Mõlemad riigid näevad ette veel ühe soodustuse: nimelt maksustatakse vara võõrandamisest saadud kasust vaid pool. Üks põhjustest, miks need kaks riiki sellist süsteemi rakendavad, peitub asjaolus, et mõlemas riigis kehtib astmeline tulumaks. Teiseks liidetakse nii Kanadas kui ka Austraalias vara võõrandamisest saadud kasu ülejäänud tuluga ning maksustatakse tulumaksuga. Kui vara võõrandamisest saadud kasu kuuluks täies ulatuses maksustamisele ning vara soetamismaksumust ei korrigeeritaks, tabaks isikut ebaõiglaselt suur maksukohustus.

Norra ja Rootsi regulatsiooni kohaselt on vara soetamismaksumuseks pärandaja poolt tasutud ostuhind, mida lubatakse pärijal võõrandatud vara müügihinnast maha arvata. Ka Norra ja Rootsi käsitlevad kasuna vara juurdekasvu, ent mõlemas riigis kehtib duaalne tulumaksusüsteem, kus kapitalitulu maksustatakse n-ö iseseisva fikseeritud määraga tulumaksuga. Ülejäänud tulu allub regressiivsele maksumäärale.

Pärandimaksu rakendavad riigid maksustavad päritud vara võõrandamist üldises korras. Asjaolu, et pärija on kord juba pärandimaksu maksnud, ei välista isiku teistkordset maksustamist. Leidmaks näidet, kus vara võõrandamisel rakendatakse maksustamisel samasugust kaudset pärandimaksu, huvitas töö autorit kõige rohkem, kuidas maksustakse vara võõrandamisest saadud kasu juhul, kui isik oli pärandimaksust kas vabastatud (nt abikaasa, lapsed) või jäi vara väärtus alla maksustamise piirmäära. Ka sellistel juhtudel on näiteks USA-s ja Suurbritannias müügihinnast lubatud maha arvata vara pärimisaegne turuväärtus, mis oli aluseks pärandimaksu summa arvutamisel. Ainuüksi fakt, et suured, pikkade

õigustraditsioonidega riigid näevad ette soetamismaksumuse ülemineku pärijale ka juhul, kui vara n-ö soetamismaksumus on null, annab selge signaali, et Eestil on aeg aasta alguses seadusesse sisse viidud erisäte kaotada, tagamaks maksumaksjate õiglane ja võrdne kohtlemine.

Teine oluline probleem, mis vajab lahendust, on pärijate maksukoormuse sõltumine omandatud vara liigist ning vara kasutusotstarbest. Ühetaolise maksustamise põhimõttest lähtudes peab sarnases olukorras olevaid isikuid kohtlema sarnaselt. Praeguse regulatsiooni järgi on see aga võimatu. Näiteks on tulumaksust vabastatud vallasvara, eluasemena kasutusel oleva kinnisvara ning omandireformi käigus tagastatud maa võõrandamine. Ka sularaha pärimine on maksuvaba. Kui isik soovib aga võõrandada päranduseks saadud kinnisvara, omandireformi käigus tagastatud vara (v.a. maa), finantsõigusi jms, on ta sunnitud tasuma teenitud kasult tulumaksu. Siinjuures tuleb meeles pidada, et maksustamisele kuulub kogu müügihind, kuna pärja soetamismaksumuse hulka loetakse vaid pärija tehtud kulud. Pärandatud eluaseme maksuvabastus sõltub aga sellest, kas pärija asub seda kasutama oma peamise eluasemena või mitte. Seega pärandaja, kes soovib oma pärijaid võrdselt kohelda, peaks kogu oma vara enne surma maha müüma ning pärandama vaid sularaha.

See probleem ei ole aga Eestile ainuomane. Kõikides riikides, mis maksustavad päritud vara võõrandamist üldistel alustel, kohtlevad pärijaid antud küsimuses ebavõrdselt. Nii Norras, Austraalias kui ka Kanadas on nähtud ette Eestiga sarnased maksuvabastused. Rootsi on ainus riik, kes maksustab ka vallasvara võõrandamist. Austraalias on vallasvara võõrandamisel nähtud ette vara väärtuse piirmäärad, alates millest hakatakse ka vallasvara maksustama. Näiteks isiklikus tarbimises olevate esemete puhul on see 10 000 austraalia dollarit.

Üheks võimaluseks on vallasvara võõrandamise maksuvabastus kaotada, ent see põrkub mitmete probleemidega reaalsuses. Teiseks jääb pärandatud sularaha ja arveldusarvetel olev raha siiski maksustamise mõjualast välja.

Üheks võimaluseks, välistamaks maksukoormuse sõltumine omandatud varast, on pärandimaksu kehtestamine. Pärandimaksuga maksustatakse üldjuhul kogu isikule kuulunud vara – sularaha, arveldusarvetel olnud raha, kinnisvara, finantsõigused, vallasvara jms). Eestis eeldaks pärandimaksu sisseviimine aga seaduse muutmist, kuna maksukorralduse seadus ei näe ette pärandimaksu kehtestamise võimalust hetkel.

Magistritöö hüpoteesi kohaselt on Eestis kehtiv pärandi maksustamise regulatsioon vastuolus maksustamise üldpõhimõtetega.

Viimases peatükis jõudsin tõdemuseni, et soetamismaksumuse mahaarvamise välistamine päritud vara võõrandamisel saadu kasust on vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega. Kõnealust tulumaksuseaduse sätet saab pidada üsnagi ainulaadseks, võrreldes pikkade õigustraditsioonidega riikidega. Tõepoolest toimub pärandi saamisel isiku rikastumine ning tema maksevõime kasvab järsult ja ebaproportsionaalselt. Samas aga ei saa pärimise fakt ise olla põhjuseks, miks on isiku maksukoormus suurem, kui juhul, mil vara võõrandatakse üldises korras. Võrdse kohtlemise põhimõttest lähtuvalt tuleb pärijat maksustada samamoodi kui oleks maksustatud pärandajat kui too oleks oma eluajal vara võõrandanud. Pärandamine ei kujuta endast võõrandamistehingut, vaid tegemist on õiguste ja kohustuste üleminekuga õigusjärgluse korras, millest ei saa erisätte kehtestamisega mööda vaadata.

Inheritance taxation in Estonia and other countries: does the income tax as *quasi* inheritance tax is justified?

(Summary)

It is often said the only certainties in life are death and taxes. And for some centuries the death has been taxed through different kind of inheritance taxes. Estonia made a clear choice in 1993 not to tax accepted estate. Lately, connected with the National Court's judgment in February 22 in 2014, there have been heated discussions whether the income tax acts like an indirect (also called as *quasi* inheritance tax in some circumstances).

The aim of the current thesis is to find an answer to the question whether the regulation of Estonian inheritance taxation treats beneficiaries equally in case of disposing inherited assets. In order to draw a grounding conclusion, there are two substantial questions that need to be addressed: first, whether the indirect inheritance tax (also called as *quasi* inheritance tax) is justified, and second – how to eliminate discrimination of beneficiaries based on the asset type and use of inherited property.

In order to be able to understand whether the regulation is just and fair, one needs to understand the principles which govern the tax law. The first chapter applies the approach of systematic interpretation of the relevant general and constitutional principles connected to tax law. The second chapter focuses on the systematic characterization of states which have abolished inheritance tax and similarly to Estonia impose income tax on gains. The third chapter focuses on emphasising problems which have arisen from the income tax regulation in correlation with inheritance. Through analysis and comparison of different states' regulations with Estonian Income Act, the author attempts to draw conclusions and make suggestions how taxing gains from the disposition of inherited property should meet the requirements of equal treatment.

To start of, the modern system of taxation is built on a social contract between the authority and an individual. The State as an organized community has been created in order to provide protection and well-being of individuals. In order to guarantee the rights of an individual, authority is forced to find resources through taxing its citizens. Although the collection of taxes is in the public interest, the legislator is bound by general and constitutional principles like legality, equality, fairness and justice.

The principle of legality means that any tax imposed must have a firm basis in law. This principle means that no tax can be levied except under authority of a law. The principles of fairness and justice are derived from the principle equality. Laws must be applied completely

and impartially, regardless of the status of the person involved. This means no one may receive either preferential or discriminatory treatment in the application of the law. The substantive meaning of the principle of equal treatment starts from the position that persons in equal circumstances should be treated equally. It momentarily raises the question how should be treated persons in unequal circumstances. If people treated equally in unequal situation it will give rise to inequality. Therefore the principle of equality does not entail an absolute equal treatment.

States are granted with considerable measure of discretion with the respect to taxation. There are some constitutional limitations one has to keep in mind – most important ones in connection of taxation and inheritance are the right to private property and protection of the family which are respectively stated § 32 and § 27 in the Constitution of The Republic of Estonia. In the interest of constitutional collective benefit, it has been agreed that confining constitutional rights is accepted if it has rational basis. Legislator has to keep in mind that tax laws have to be proportionate in order to avoid imposing excessive tax burden.

It needs to be said, there is no inheritance tax levied in Estonia. It has been advocated that acquisitions by inheritance do not create new wealth and therefore should not be taxed. Bequests constitute an increase in wealth for the recipients regardless their label or source, or circumstances under which they are received. Therefore, every increase in net wealth causes an increase in spending power and, consequently, also creates additional ability to pay. The ability-to-pay principle has been suggested as a justification for levying inheritance tax. The fact that many legislators provide a complete or partial exemption to acquirers of deceased assets, is nothing but a political choice.

Estonian legislator dropped the idea of imposing inheritance tax back in 1993 and exempted acquisition of inheritance from income tax in order to avoid leading people into financial difficulties or force them to dispose their bequest in order to take care of tax liability. There are 9 more states in European Union (Austria, Cyprus, Latvia, Malta, Portugal, Romania, Slovakia, Sweden, Czech Republic) which do not apply an inheritance tax.

After The National Court gave judgment 3-3-1-97-13 in 22 of February 2014, discussion was raised whether Estonia has implemented indirect inheritance tax for last 20 years. The Court concluded that the exclusion of roll-over of the acquisition cost of property by succession from the deceased to beneficiary is in breach with the principle of equality.

Disposal of inherited assets and property will be taxed in general grounds. Nevertheless, in some circumstances beneficiary will receive a bigger tax bill since legislator has excluded the right to deduct acquisition costs from the selling price of the sold inherited property. According to legislator's explanation, the distinction is made since beneficiary acquires inherited property free of charge. Since the income tax is not charged from the accepted estate and in order to guarantee equal treatment derived from the principle of equal taxation - in legislator's view there is no justification why inherited property acquisition cost of property has to more than nil.

At first glance one might not even notice that there is a violation of the principle of equality. Based on Income Tax Act § 15 sec 1 and § 15 sec 4 in case beneficiary disposes inherited assets, income tax is charged on gains from the sale of real estate, financial rights, property transferred to the taxpayer's ownership through privatization, movable or immovable transferred through restitution of unlawfully expropriated property – he or she will carry heavier tax burden than the deceased would have carried while disposing his or her property while still being alive. In some circumstances, the act of succession entails higher tax burden to beneficiary compared with selling property by legator during his lifetime in regular basis. The National Court declared in judgment 3-3-1-97-13 that according to principle of equal treatment the beneficiary has to be taxed on the same grounds as deceased if he would have sold his property during his lifetime.

What comes down to the property returned in the course of ownership reform and the taxation exemption of gains from the sale of the aforementioned property (except the land which is returned in the course of ownership reform) – then it is not possible to take a position on the question whether the exclusion of exemptions roll-over is in breach with the principle of equal treatment or not until its not explicit whether these exemptions are by nature inalienably bound with the deceased. Since ownership reform is Estonia-specific phenomenon, there is no comparison or guidelines to be found.

Fortunately, there are several states with whom to compare the taxation of gains from the sales of inherited properties. In addition to Estonia, the author analysed inheritance and income taxation systems in Norway, Sweden, Australia and Canada.

It has to be said that Estonia's solution on exempting the right to carry over acquisition cost in case of succession is unconventional if not unique. All four states are taxing the value which is left between the sales price of the inherited property and the fair market value (Canada,

Australia) or acquisition cost (Norway, Sweden). In Australia and Canada, ½ of gain will be added to persons other income and taxed with regular income tax. In Norway and Sweden – the gain is treated as separate capital income and will be taxed with the different, fixed income tax rate.

Taxation of gain from disposal of inherited property in inheritance-tax-states takes place on the same regular basis. There is no difference made in taxation of beneficiaries who qualified for tax exemptions (spouse, children). When they decide to sell the inherited property, stocks, shares etc. then the taxable gain will be the difference between selling price and fair market value which was computed at the time of valuation of deceased estate.

The other significant problem is connected with the unequal tax burden of beneficiaries. Problem is being derived from inheriting different type of property and assets. According to horizontal equality, similar circumstances have to be treated similarly. The regulation in effect currently taxes assets like real estate, financial rights and the property returned in the course of ownership reform. If a person inherits cash or money on bank accounts, movable property or land returned in the course ownership reform – these assets are not subject to income tax.

In addition to Estonia, this problem exists also in other abovementioned states. Tax exemptions by the type of asset in Canada, Norway and Estonia are similar. Sweden is the only state which imposes income tax on movables sold by beneficiary. Australia has imposed rates under which the movables will be tax exempt. E.g. personal belonging, houseware, furniture etc are subject to tax when their fair market value exceeds 10 000 Australian dollars.

In conclusion, Estonia's solution on exempting the right to carry over acquisition cost in case of succession is unconventional if not unique. In some circumstances, the act of succession entails higher tax burden to beneficiary compared with selling property by legator during his lifetime in regular basis. The principle of equality demands equal treatment in similar cases, therefore the Income Tax Act § 38 sec 1¹ is not in line guaranteeing equal treatment.

____ . ____ . _____

_____ /allkiri/

Kristi Kirs

KASUTATUD LÜHENDID

<i>chp</i>	<i>chapter</i> , peatükk
EIK	Euroopa Inimõiguste Kohus
EIKo	Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus
EK	Euroopa Kohus
EL	Euroopa Liit
EML	Eesti Maksumaksjate Liit
Fn	<i>footnote</i> , joonealune märkus
MTA	Maksu- ja Tolliamet
OECD	<i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i> , Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon
ORAS	Eesti Vabariigi omandireformi aluste seadus
RKHK	Riigikohtu Halduskolleegium
RKHKo	Riigikohtu Halduskolleegiumi otsus
RKPJK	Riigikohtu Põhiseaduslikkuse Järelvalve Kolleegium
RKPJKo	Riigikohtu Põhiseaduslikkuse Järelvalve Kolleegiumi otsus
RKÜK	Riigikohtu üldkogu
RKÜKo	Riigikohtu üldkogu otsus
seletuskiri	XII Riigikogu koosseisus vastuvõetud tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 683 seletuskiri
SKP	siseriiklik koguprodukt
USA	<i>United States of America</i> , Ameerika Ühendriigid

KASUTATUD MATERJALID

Kasutatud kirjandus

1. Alexy, R. Põhiõigused Eesti Põhiseaduses. Justiitsministreeriumi põhiseaduse juriidilise ekspertiisi komisjon, 1997, lk 33-68. Arvutivõrgus: http://www.just.ee/sites/www.just.ee/files/elfinder/article_files/prof_robert_alexey._pohioigused_eesti_pohiseaduses.pdf. (28.04.2015).
2. Alstott, A. L. Family values, inheritance law, and inheritance taxation. - Tax Law Review 2009, Volume 63, 2009, pp 123-124.
3. Arnett, H.E. The Concept of Fairness. - The Accounting Review 1967, p 292.
4. Berge van den, J.W. Equality: Applying the Principle of Non-discrimination (Art 14 ECHR, Art 26 ICCPR) in Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation. The struggle for equality in European Tax Law. Kluwer Law International, Den Haag: 2003, p 56.
5. Burns, L., Krever, R. Individual Income tax. - Thuronyi, V. (ed.). Tax Law Design and Drafting. Volume I. International Monetary Fund, 1996, pp 9-10.
6. Christians. A. Fair Taxation as a Basic Human Right. - International Review of Constitutionalism, 2009, Volume 9, issue 1, pp 224-225.
7. Dixon, S. Childhood, Class and Kings in the Roman World, Routledge 2001, pp. 205, 213.
8. Dodge, J.M. Deconstructing Haig-Simons income and deconstructing it as objective ability-to-pay income. – FSU College of Law, Public Law Research Paper No. 595, 2012, pp 4-5.
9. Duff, D. G. The Abolition of Wealth Transfer Taxes: Lessons from Canada, Australia and New Zealand. Pittsburg Tax Review, Volume 3:71, 2005, p 72.
10. EML. Kuidas selle pärandimaksuga ikka on? - Maksumaksjad, 2015, 3, lk 12.
11. Epstein, R.A. Taxation in a Lockean World. In Tax Law. The International Library of Essays in Law and Legal Theory. Volume I. (Ed.) White, P.D., Dartmouth 1995, p 1.
12. Freedman, J. Treatment of capital gains and losses in Essers, P., Rijkers, P. (eds), The Notion of Income from Capital, 2004. Available at: <http://www.law.ox.ac.uk/themes/tax/documents/EATLPbookdraftcapitalincome.pdf>. (02.05.2015).
13. Gans, S. J., Leigh, A. Did the death of Australian Inheritance Tax affect deaths? - Topics in Economic analysis and Policy, 2006, Volume 6, Issue 1, pp 1-2.
14. Gümüs, B. Fairness and taxation of different types of income. Eucotax Winter Course. Tilburg University, 12.06.2014, pp 15- 27.
15. Happe, R.H. Drie beginselen van fiscal rechtsbescherming, Deventer: Kluwer 1996, p 290.

16. Holmes, K. The Concept of Income. A multi-disciplinary analysis. Doctoral Series, Volume 1, IBFD Publications 2000, pp 4-21, 379.
17. Jacobson, D.B., Raub, B.G., Johnson, B.W. The Estate Tax: Ninety Years and Counting. – IRS webpage. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf>. (21.03.2015).
18. Joumard, I., Pisu, M., Bloch, D. Tackling income inequality: the role of taxes and transfers. – OECD Journal. 2012, p 20. Available at: <http://www.oecd.org/economy/growth/tackling-income-inequality-the-role-of-taxes-and-transfers.pdf>. (02.05.2015).
19. Konigs, B. Principles and standards of transnational taxation. Eucotax Winter Course 2011-2012. Tilburg University, 31.07.2012, pp 22-29.
20. Kreiczler-Levy, S. The Mandatory Nature of Inheritance. – The American Journal of Jurisprudence 2008, Vol 53, pp 105-126.
21. Lahesoo, K. Pärandimaks maailmas. – Maksumaksjad 2006, nr 5. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=520>. (28.04.2015).
22. Lass, E. Suur segadus väikesest muudatusest: lüngad ja vastuolud pärimisega seotud maksualasesregulatsioonis. – Maksumaksjad 2013, nr 4, lk 18-23.
23. Lehis, L. Eestis polegi pärandimaksu? – Maksumaksjad 2014, nr 2. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1492>. (02.05.2015).
24. Lehis, L. Maksuõigus. 3. Täiendatud ja muudetud trükk, Tallinn: Juura 2012.
25. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. – Juridica, 1999, nr 5, lk 239-253.
26. Lehis, L. Probleeme ja probleemikesi kinnisvara müügitulu maksustamisel ehk kuidas kokku väänata TuMS § 15 lg 5 mõte ja säte. – Maksumaksjad, 2005, nr 1. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=167> (28.04.2015).
27. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Komm vlj. Tartu: Casus 2000, lk 306, 668-669.
28. Lehis, L. Uudiseid pärandina saadud vara maksustamisest. – Maksumaksjad 2014, nr 6/7. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=6255>, (02.05.2015).
29. Lind, K. Maksevõimelisuse põhimõte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – Juridica, 2008/IV, lk 249-256
30. Lind, K. Tulu mõiste. – Juridica, 2003/5, lk 338-339
31. Luckey, J. R. A History of Federal Estate, Gift and Generation-skipping Taxes. – Congressional Research Service, 16.03.1995; Eller, M. B. Federal Taxation of Wealth Transfers, 1992-1995. – SOI Bulletin, Winter 1996-97, pp
32. Maruste, R. Konstitutsionalism ja põhiõiguste ja -vabaduste kaitse. Tallinn: Juura 2004, lk 122-123.

33. Musgrave, R. Criteria for Foreign Tax Credit. In *Taxations and Operations Abroad*, Symposium, 1960, p 83.
34. Narits, R. *Õiguse Entsüklopeedia*. Tallinn: Juura, 2004, 33-34.
35. Paz-Fuchs, A. *The Social Contract Revisited: The Modern Welfare State*. - Overview and critical report. The Foundation for Law, Justice and Society, 2011, pp 28-29. Available at: <http://www.fljs.org/files/publications/Paz-Fuchs-SummaryReport.pdf>. (28.04.2015).
36. Pomerleau, K., Lundeen, A. 2014 International Tax competitive Index – Tax Foundation 15.09.2014, p 32. Available at: http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/TaxFoundation_ITCI_2014.pdf (20.04.2015).
37. Radbruch. G. Viis minutit Õigusfilosoofiat. - *Juridica* 2002/VIII, lk 514-515.
38. Radbruch, G. “Rechtsphilosophie, Stuttgart: Koehler, 1975. (viidatud: Gümüs, B. Fairness and taxation of different types of income. Eucotax Winter Course. Tilburg University, 12.06.2014, p 17).
39. Rietz du, G., Henrekson, M., Waldenström, D. Swedish Inheritance and Gift Taxation (1885-2004). - IFN Working Paper No. 936, 2012, pp 1-3, 13.
40. Robbins, G. Estate Taxes: An Historical Perspective. - The Heritage Foundation, 16.01.2004. Available at: <http://www.heritage.org/research/reports/2004/01/estate-taxes-an-historical-perspective#pgfId-1098851>. (12.01.2015).
41. Ruckert, J. Vaba ja sotsiaalne kui õiguspõhimõte. I. – (Tõlk.) Marju Luts-Sootak. *Akadeemia* 2008, nr 9, lk 1872-1874.
42. Saaremäel-Stoilov, K. Sotsiaalriigi põhimõtte elementide kaitse Eesti Vabariigi põhiseaduslikkuse järelvalve praktikas. Arvutivõrgus: <http://www.riigikohus.ee/?id=929>. (28.04.2015).
43. Simontacchi, S. Taxation of Capital Gains Under the OECD Model Convention: with special regard to immovable property. - *Kluwer Law International* 2007, p 122.
44. Scheve, K. F. Jr., Stasavage, D. Is the Estate Tax Doomed? – *The New York Times*, 24.03.2013. Available at: http://opinionator.blogs.nytimes.com/2013/03/24/is-the-estate-tax-doomed/?_r=0. (28.04.2015);
45. Tammert, P. Tulumaks. *Sisekaitseakadeemia*, 2006, lk 45. Arvutivõrgus: <https://dspace.utlib.ee/dspace/bitstream/handle/10062/17318/Tulumaks.pdf?sequence=1>. (28.04.2015)
46. Tipke, K., Lang, J. *Steuerrecht*. 16. Tr. Köln, 1998, lk 200.
47. Tipke, K., Lang, J. *Steuerrecht, ein systematischer grundriss*, Cologne: Otto Schmidt Verlag, 1991.

48. Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning – mõistetest. - Juridica, 1998, nr 3, lk 124-128.
49. Vanistendael, F. Is Fiscal Justice Progressing? - Bulletin for International Taxation, October 2010, p 527.
50. Vanistendael, F. Legal Framework for Taxation. Ed. - Thuronyi, V. (ed.). Tax Law Design and Drafting. Volume 1. International Monetary Fund, 1996, pp 2-5.
51. Vijfeijken, van I. Contours of a Modern Inheritance and Gift Tax. - Kluwer Law International 2006, Vol 34, Issue 3, p 151-156.
52. Vool, L. Mõningaid probleeme eluaseme müügist saadud tulu maksustamisel. - Maksumaksjad, 2008, 8. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=611>, (01.05.2015).
53. Wilde de, M.F. Some thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax in Globalizing Economy. Intertax 2010, Volume 38, Issue 5, p 287.

Kasutatud õigusaktid

Euroopa Liidu õigusaktid

54. Euroopa Liidu Toimislepingu konsolideeritud versioon. - ELT C326/65, 26.10.2012. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN> (02.05.2015).

Rahvusvahelised õigusaktid

55. Declaration of the Rights of Man and of the Citizen, August 1789. Available at: <http://historyguide.org/intellect/declaration.html> (01.05.2015).
56. Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsioon. - RT II 2000, 11, 57.
57. Euroopa Liidu Põhiõiguste Harta. Arvutivõrgus: <http://www.eihr.ee/el-i-pohioiguste-harta/> (22.04.2015).
58. European Convention on Human Rights. Available at: http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ENG.pdf (28.04.2015).
59. Majanduslike, sotsiaalsete ja kultuurialaste õiguste pakt. - RT II 1993, 10, 13. Arvutivõrgus: <https://www.riigiteataja.ee/akt/23981> (28.04.2015).
60. ÜRO Inimõiguste ülddeklaratsioon (1948). Arvutivõrgus: <http://www.ohchr.org/EN/UDHR/Pages/Language.aspx?LangID=est>. (03.04.2015).

Riigisisesed õigusaktid

61. Eesti Vabariigi omandireformi aluste seadus. - RT 1991, 21, 257... RT I, 27.12.2013, 31.
62. Eesti Vabariigi Põhiseadus. - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2.
63. Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri. - RT I, 29.12.2011, 228... RT I, 29.12.2011, 228.
64. Maksukorralduse seadus. - RT I 1994, 1, 5. Vastu võetud 16.12.1993, jõustunud 01.01.1994.
65. Maksukorralduse seadus. - RT I, 2002, 26, 150 ... RT I, 23.12.2014, 20.
66. Perekonnaseadus. - RT I 2009, 60, 395... RT I, 29.06.2014, 105.
67. Pärimisseadus. - RT I 1996, 38, 752... RT I 2008, 7, 52.
68. Pärimisseadus. - RT I 2008, 7, 52... RT I, 29.06.2014, 10
69. Tulumaksuseadus. - RT I 1993, 79, 1184... RT I 1998, 9, 111.
70. Tulumaksuseadus. - RT I 1999, 101, 903... RT I, 19.03.2015, 65.
71. Tulumaksu ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. - RT I, 18.11.2010, 1.
72. Õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamise kord. - RT 1993, 7, 106... RT I, 06.02.2014, 6.

Seaduseelnõud

73. Rahandusministeerium. MKS seletuskiri seisuga 01.07.2014, lk 70-72. Edaspidi MKS seletuskiri. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/maksu-ja-tollipoliitika>. (03.05.2015).
74. Riigikogu XII koosseisus menetletud seaduseelnõu 683 SE, lk 25-26. Edaspidi eelnõu 683 SE. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/84be0389-0b93-4601-b4ba-6db3fd76047c/Tulumaksuseaduse,-sotsiaalmaksuseaduse-ja-Eesti-Kultuurkapitali-seaduse-muutmise-seadus/>. (03.05.2015).

Välisriikide õigusaktid

75. Austraalia – Pärandimaksu tühistamise seadus. Estate Duty Amendment Act, 1978, No. 23. Available: <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2004A01822> (20.04.2015).
76. Austraalia – Tulumaksuseadus. Income Tax Assessment Act 1997, Available at: http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013C00082/Html/Volume_3#_Toc347422669. (28.04.2015).
77. Kanada – Tulumaksuseadus. Canada Income Tax Act 1985. Available at: <http://laws.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/> (01.05.2015).
78. Norra – Tulumaksuseadus. Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven). Available at: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14> (28.04.2015)

79. Rootsi – Tulumaksuseadus. Inkomstskattelag 1999:1229. Available at: http://www.riksdagen.se/sv/DokumentLagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Inkomstskattelag-19991229_sfs-1999-1229/#K8 (28.04.2015).
80. Suurbritannia – Vara juurdekasvu maksustamise seadus. Taxation of Chargable Gains 1992. Available at: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/contents/enacted>. (03.05.2015).
81. Tšehhi – Tulumaksuseadus. Act No. 586/1992 Coll. On Income Taxes. Adopted 20.11.1992. Available at: <http://www.czechlegislation.com/en/586-1992-sb>. (13.05.2015).
82. USA – Tulumaksuseadus. Internal Revenue Code. Available at: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. (02.05.2015).

Kasutatud kohtupraktika

Euroopa Liidu kohtulahendid

83. EK 26.10.2006, C-345/05, *Commission vs Portugese Republic*.
84. EK 18.01.2007, C-104/06, *Commission vs Kingdom of Sweden*.

Inimõiguste kohtu lahendid

85. EIKo *Marckx v. Belgia*, 13.06.1979.
86. EIKo *Papamichalopoulos jt v. Kreeka*, 24.06.1993.
87. EIKo *Elsholz vs. Saksamaa*, 13.07.2000.

Siseriiklike kohtute lahendid

88. RKHKo 17.12.2009, 3-3-1-72-08.
89. RKHKo 12.02.2014, 3-3-1-97-03.
90. RKPJKo 30.09.1994, III-4/1-5/94.
91. RKPKo 23.03.1998, 3-4-1-2-98.
92. RKPJKo 05.03.2002, 3-4-1-2-01.
93. RKPJKo 06.03.2002, 3-4-1-1-02.
94. RKPJKo 15.07.2002, 3-4-1-7-02.
95. RKJPKo 02.12.2004, 3-4-1-20-04.
96. RKPJKo 26.09.2007, 3-4-1-12-07.
97. RKJPKo 31.01.2012, 3-4-1-24-11.
98. RKÜKo 17.03.2003, 3-1-3-10-02.
99. RKÜKo 22.02.2005, 3-2-1-73-04.
100. TlnRnKo 22.10.2010, 3-09-509.

101. TlnRnKo 22.01.2015, 3-14-50711.

Muud materjalid

102. Arumäe, L. Riik on pärandiks saadud kinnisvara müüki aastaid valesti maksustanud. – Postimees 13.02.2014. Arvutivõrgus: <http://majandus24.postimees.ee/2695330/riik-on-parandiks-saadud-kinnisvara-muuki-aastaid-valesti-maksustanud> (02.05.2015).
103. Australian Taxation Office. Deceased Estate and Capital gains tax. Available at: <https://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Gifts,-inheritances-and-deceased-estates/Deceased-estate-and-CGT/> (28.04.2015).
104. Canada Revenue Agency. Capital Gains. Available at: http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4037/t4037-e.html#P298_31900 (28.04.2015).
105. Canada Revenue Agency. Deemed disposition of a property. Available at: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/lf-vnts/dth/dmd/menu-eng.html> (28.04.2015).
106. Cayman Islands Government. Taxes. Available at: http://www.gov.ky/portal/page?_pageid=1142,1481212&_dad=portal&_schema=PORTAL (01.05.2015).
107. CIA World Factbook. Country Comparison. Distribution of Family Income. Available at: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2172rank.html> (01.02.2015).
108. Commission Recommendation of 15.12.2011 regarding relief for double taxation of inheritance. 2011/856/EU. – Official Journal of the European Union, L 336/81, 20.12.2011. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/c_2011_8819_en.pdf (28.04.2015).
109. Denk, O. Tax reform in Norway: a Focus on Capital Taxation. OECD Economics Department Working Paper No. 950. 03.04.2012. ECO/WKP (2012)27, p 2. Available at: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP\(2012\)27&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=ECO/WKP(2012)27&docLanguage=En) (02.05.2015).
110. Eesti Maksu- ja Tolliamet. Päritud vara võõrandamisel saadud kasu maksustamine (täiendatud 16.06.2014). Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=35147> (28.04.2015).
111. Eesti Vabariigi Põhiseadus. Komm vlj. §10 komm, p 3.2. Arvutivõrgus: www.pohiseadus.ee. (02.02.2015).

112. Ernst & Young. Japan's "Exit Tax" on unrealized capital gains may apply from July 2015. Available at: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Human-Capital/HC-Alert--Japan-s--Exit-Tax--on-unrealized-capital-gains-may-apply-from-July-2015> (02.05.2015).
113. Ernst & Young. 2014 Worldwide Inheritance Tax Guide. Norway. Available at: <http://www.ey.com/-GL/en/Services/Tax/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list> (28.04.2015)
114. Ernst & Young. 2014 Worldwide Inheritance Tax Guide. Russia. Available at: <http://www.ey.com/-GL/en/Services/Tax/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list> (02.03.3015)
115. Ernst & Young. 2014 Worldwide Inheritance Tax Guide. Sweden. Available at: <http://www.ey.com/-GL/en/Services/Tax/Worldwide-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list> (02.03.2014).
116. ESTERM. Eesti Keele Instituudi mitmekeelne terminibaas. Arvutivõrgus: <http://termin.eki.ee/esterm/> (01.05.2015).
117. European Commission. Cross-Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth. Revised Final Report, October 2014, pp 17-18. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/2014_eu_wealth_tax_project_finale_report.pdf (28.04.2015).
118. European Commission Staff Working Paper. Non-discriminatory inheritance systems: principles drawn from EU case-law. Brussels, 15.12.2011. SEC (2011), 1488 final.
119. European Commission recommendation regarding relief for double taxation of inheritances. Staff Working paper. Impact Assessment. Brussels 2011, p 4. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/inheritance/impact_assessment_en.pdf (28.04.2015).
120. Franklin, B. to Le Veillard, M. Philadelphia, 13. November 1789. – Smyth, A. H. Writings of Benjamin Franklin. McMillan, 1907. Available at: http://archive.org/stream/writingsofbenjam10franuoft/writingsofbenjam10franuoft_djvu.txt (28.04.2015).
121. French Capital Gains tax, p 11.1.2., Available at: <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax/>. (03.05.2015).
122. History of Death Tax. Available at: <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/history-of-death-tax1.htm> (02.02.2015).
123. How inherited property is taxed in Canada. Available at: <http://www.personaltaxadvisors.ca/tax-on-inherited-property/> (05.04.2015).

124. Inheritance Tax. Available at: <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax.htm> . (28.04.2015).
125. Internal Revenue Service. Estate tax and gifts. Available at: <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Estate-Tax> (05.04.2015).
126. American Internal Revenue Service. Estate Tax rates 2015. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-14-61.pdf> (23.04.2015).
127. Kann, L. Rahandusministeerium surus läbi varjatud pärandimaksu? – Ärileht 16.03.2015. Arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/rahandusministeerium-surus-labi-varjatud-parandimaksu?id=71005235> (12.04.2015).
128. Kann, L. Riigikohtu otsus annab õiguse tulumaks tagasi küsida. - Eesti Päevaleht 13.02.2014. Arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/riigikohtu-otsus-annab-õiguse-tulumaks-tagasi-kusida?id=67809297> (28.04.2015).
129. KPMG. Taxation of International Executives. Canada. Available at: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxationinternationalalexecutives/canada/pages/income-tax.aspx> (28.04.2015).
130. MTA pressiteade. MTA: omandireformi käigus tagastatud maa maksuvabastus kandub üle pärijale. 18.06.2014. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=35541&tpl=1026> (28.04.2015).
131. MTA selgitustaotluse vastus Kristi Kirsile, 27.04.2015. (e-kiri adressaadi valduses).
132. MTA vastus Kristi Kirsile. 02.03.2015. (e-kiri adressaadi valduses).
133. New World Encyclopedia. Inheritance Tax. Available: Available at: http://www.newworldencyclopedia.org/entry/Inheritance_tax (04.04.2015).
134. OECD Revenue Statistics. Comparative tables. Available at: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>.(28.04.2015).
135. Organization for Economic Cooperation and Development, OECD. StatExtracts, revenue Statistics – OECD Member Countries. Available at: <http://stats.oecd.org>. (28.04.2015).
136. Origins of Inheritance Tax. Available at: <http://www.simpsonsissonsandbrooke.co.uk/blog/2012/08/21/the-origins-of-inheritance-tax-and-why-we-pay-it/>. (28.04.2015).
137. Skatteetaten. Tax rates. Available at: <http://www.skatteetaten.no/en/Rates/Inheritance-tax-obsolete/?ssy=2011#formulaDiv> (02.05.2015).
138. Stanford Encyclopedia of Philosophy. Property and Ownership. 2004. Available at: <http://plato.stanford.edu/entries/property/> (01.03.2015).
139. Taxes in Europe Database/National List of Taxes. Available at:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxResult.html. (02.05.2015).

140. Tax Foundation. 2014 International Tax Competitiveness Index. Available at:
<http://taxfoundation.org/article/2014-international-tax-competitiveness-index>
(12.04.2015).

141. UK Government Services and Information. Inheritance Tax. Available at:
<https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview> (22.02.2015).

LISAD

Tabel 1: Pärandimaksu määrad EL liikmesriikides

Liikmesriik	Soodustatuim grupp		Kõrgemalt maksustatud grupp	
	Madalaim maksumäär	Kõrgeim maksumäär	Madalaim maksumäär	Kõrgeim maksumäär
Belgia	3%	30%	40%	80%
Bulgaaria	0,4%	0,8%	3,3%	6,6%
Taani	15%	15%	36,25%	36,25%
Saksamaa	7%	30%	30%	50%
Iirimaa	33%	33%	33%	33%
Kreeka	0%	10%	0%	40%
Hispaania	7,65%	34%	15,3%	68%
Prantsusmaa	5%	45%	60%	60%
Horvaatia	5%	5%	5%	5%
Itaalia	4%	4%	8%	8%
Leedu	5%	10%	5%	10%
Luxemburg	0%	0%	15%	48%
Ungari	9%	18%	9%	18%
Holland	10%	20%	30%	40%
Poola	3%	7%	12%	20%
Sloveenia	0%	0%	12%	39%
Soome	0%	19%	0%	35%
Suurbritannia	0%	0%	0%	40%

Allikas: Taxes in Europe Database/National List of Taxes. Available:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxResult.html.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, **Kristi Kirs** (sünnikuupäev 02.08.1986),

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose,

**Pärandi maksutamise regulatsioon Eestis ja teistes riikides: kas tulumaks kaudse
pärandimaksuna on õigustatud?,**

mille juhendaja on **dotsent Lasse Lehis**,

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil,
sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja
lõppemi- seni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas di-
gitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega
isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **04.05.2015**